الضوابط الدستورية والقانونية للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات

Constitutional and Legal Restrictions in Implementing the General State Budget Revenues

إعداد

جمال فالح علي الدليمي

إشراف

الأستاذ الدكتور نزار العنبكي

قدمت هذه الأطروحة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في القانون العام

قسم القانون العام - كلية الحقوق - جامعة الشرق الأوسط

٢٠١٠م

التفويض

أنا جمال فالح علي الدليمي أفوض جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا بتزويد نسخ من أطروحتي، للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص، عند طلبها.

الاسم : جمال فالح علي الدليمي

التوقيع:

التاريخ:

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة الأطروحة (**الضوابط الدستورية والقانونية لتنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات**) وأجيزت بتاريخ / /٢٠١٠

أعضاء لجنة المناقشة	**التوقيع**
الأستاذ الدكتور محمد عوده الجبور / رئيس	....
الأستاذ الدكتور نزار جاسم العنبكي / عضو ومشرف	....
الدكتور سليم سلامة الحتاملة / عضو	....

الإهداء

إلى منارة القيم والأخلاق والمبادئ ......إلى والدي الذي كان موقنـــاً بأن العلم، ولا شي غير العلم، يستحق العناء. أسأل الله سبحانه وتعــالى أن يرحمك رحمة تفرح بها.

إلى منبع الحنان والعطف والرحمة ..... إلـــى التـــي ألهمتنـــي ســـبل الإصلاح والتوفيق بين الناس، أدامك الله العظيم ذخراً يا أمي.

إلى رفيقة الدرب، وسلوى القلب، إلى التي جعلت للحيـــاة طعمـــاً آخـــر، زوجتي.

شكـــر وتقديـــر

الحمد لله الذي قرّب البعيد، وأنجز للعالمين أحلامهم، ولو بعـــد حـــين، ليريهم جائزة الصبر؛ والصلاة والسلام على المبعوث رحمةً للعـــالمين ســـيدنا محمد، الذي أخبر عن العلماء بأنهم ورثة الأنبياء، وبعد:

فأتقدم بالشكر والعرفان لكل من وقف معي وساندني ودعا لي، من أهل وزملاء ومعارف وأصدقاء.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لأستاذيّ: الأستاذ الدكتور إبراهيم الغـــازي، والأستاذ الدكتور نزار العنبكي، اللذين لم يبخلا علـــيّ بخبرتهمـــا وجهـــدهما ووقتهما، ليخرج هذا العمل إلى النور.

كما أتقدم أيضاً لجامعة الشرق الأوسط بالشكر والتقدير، متمنيـــاً لهـــذه المؤسسة الفتية المزيد من التقدم والتطور.

قائمة المحتويات

الملخص

الضوابط الدستورية والقانونية للرقابة على تنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الإيرادات

إعداد

جمال فالح علي الدليمي

إشراف

الأستاذ الدكتور نزار العنبكي

هدف الباحث من خلال ما أوردهُ في هذه الرسالة إلى إلقاء الضوء على ماهية الإيرادات العامة، بدأً بما يعنيه هذا المصطلح بالنسبة للدولة؛ حيث ورد في الفصل الأول، وفي المقدمة تحديداً، كيف أن مراحل تطور الدور الاقتصادي للدولة، بين المذاهب الاقتصادية المختلفة، ما هو إلا محاولة لاختيار ما هو أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف الدولة من جهة، وما هو أكثر تقبلاً من قبل مواطنيها؛ وكيف أن هذه التقلبات الاقتصادية التي مرت بها الدول أثرت بشكل كبير، ومن جميع النواحي، على الإيرادات العامة، بدأً بجباية هذه الإيرادات، ووصولاً إلى الوفرة المالية التي تهدف الحكومات إلى جمعها من خلال جباية الإيرادات؛ مع كل ما رافق ذلك، مع مرور الزمن، من عمليات رقابة وتنظيم وتطوير؛ وكيف بدأت الحكومات تشعر بتعاظم دور الإيرادات، بما يخدم خطط التنمية للدول، في توجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية، حتى العسكرية، وغير ذلك.

كما تمت الإشارة إلى الأهمية السياسية للإيرادات، من خلال ما أثارتهُ عمليات جباية الإيرادات بأشكالها المختلفة من وسائل أو ضروب، أدت إلى إحداث تحولات سياسية كبيرة، وإلى تقليص كثير من الصلاحيات الواسعة التي كانت السلطة السياسية تتمتع بها؛ وكيف أن هذه

الخلافات التي نشأت حول جمع الإيرادات أدت إلى إيجاد صيغ سياسية جديدة لم تكـــن معروفـــة من قبل؛ كل ذلك رافق نشوء الدول وتطورها.

ABSTRACT

Constitutional & Legal Restrictions in implementing the General State Budget Revenues

Prepared by:

Jamal Faleh Ali A-delemi

Supervised by:

Professor Nezar Al-Anbaki

This research aims at shedding the light upon what the general revenues are all about by explaining what this concept represents to the government. In chapter (1); namely the introduction, the phases of the government's economical role development are provided among the different economic disciplines in an attempt to identify the most appropriate one to reach the government's goals; on one hand, and the most accepted one by the citizens, on the other hand. We also made the point that the recently occurring economic swings through which the different countries have undergone have had a drastic influence upon all aspects of the general revenues; starting with collecting these revenues to the monetary abundance at which all countries aspire by acquiring the said revenues. We also stated how governments have come to the realization that these revenues assume an increasing role in directing the economical, social and even military policies in a way that serves those countries' development plans.

We made a reference to the political importance of revenues; as the unorganized and seamless revenue collection processes yielded dramatic political conversions; which resulted in the reduction of the wide authority the government used to have. Moreover, the conflicts arising from the collection of revenues led to the emergence of new political formulations that were unknown before. All the afore-mentioned issues were in companionship with the establishment and development of countries.

الفصل الأول

المقدمة والإطار النظري

تمهيد

إن تحول دور الدولة من الدور السلبي إلى الإيجابي، واتساعه بشكل سريع وملحوظ، واختلاف المجالات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية وتشعبها، تلك التي أصبح من الواجب على الدولة التدخل فيها، كل ذلك جعل من الضروري أن تقوم الدولة بدراسة سبل تعزيز الإيرادات في الموازنة العامة، وأن تبادر إلى ابتكار أساليب جديدة لرفع مستوى التدفقات المالية للميزانية؛ من أجل تغطية الحاجات العامة.

هذا السلوك أدى بالضرورة إلى المساس بالملكية الفردية لأعضاء المجتمع، الذين يُفتَرَضُ أن يتمتعوا بحماية خاصة، تتعارض بشكل أو بآخر مع الاستقطاعات التي تمارسها السلطة العامة من أجل تمويل الموازنة العامة. وهذه الاستقطاعات تأخذ أشكالاً مختلفة، تأتي في مقدمتها الضرائب والرسوم؛ لذلك، فمن الضروري دراسة الأسس والأطر القانونية التي تحكم تنفيذ هذه الاستقطاعات، وتضبط حركتها، وتضع الضوابط الدستورية والقانونية التي تكفل المبادئ الأساسية الواجب توفرها لهذه الاستقطاعات؛ لكي تكون مشروعة وموافقة للقواعد القانونية التي تحكمها. وفي الإشارة إلى أهمية هذا الموضوع وحساسيته نرى أن يُشْرَعَ بتنظيمه ابتداءً من أعلى نقطة في هرم القواعد القانونية، وهي القواعد الدستورية، مروراً بالقواعد القانونية الأخرى، ووصولاً إلى الأنظمة والتعليمات التي تحكم عملية جباية الإيرادات، ابتداءً من تحديد نوع الاستقطاع ومقداره والوعاء الذي يُقَيّد به هذا الاستقطاع، والكيفية التي تتم بها الجباية؛ وذلك من خلال إعمال القواعد الدستورية ذات العلاقة، ولعلّ من أهمها: أنه لا ضريبة إلا بنصّ... حتى نصل إلى إدراجه ضمن بنود الإيرادات في الموازنة السنوية، التي تصدر

بصورة دورية غالباً. كل ذلك يجب أن يكون محققاً لأكبر قدر من العدالة الموضوعية، التي تتضمن سلامته ومطابقته للقانون.

إن الوصول إلى هذه النتيجة، وهي موافقة موضوع تحصيل الإيرادات المالية للخزينة المركزية وتسجيلها تحت بند الإيرادات، بشكل منضبط مع الأسس والقواعد القانونية، يجعل من تقبل الأفراد للتنازل عن جزء من دخولهم أو رؤوس أموالهم، بصورة دوريه، يجعل منه تصرفاً بديهياً وممارسة طوعية ناتجة عن شعور الفرد بالمسؤولية تجاه السلطة العامة التي تمارس حقاً طبيعياً وقانونياً يستلزمه بناء الدولة ومؤسساتها، ويعود بالنفع والفائدة على كل من يعيش في كنفها، ويعكس الاحترام المتبادل بين السلطة العامة وبين المكلفين بتمويل الموازنة العامة. وهذا الاحترام نابع بشكل أساسي من تطبيق القانون بشكل حيادي ومهني، يبتعد عن المحاباة والتمييز بين المكلفين في خضوعهم للقانون والتزامهم بنصوصه؛ كل ذلك يؤدي إلى سهولة ممارسة السلطة العامة لمهماتها وإلى انسيابيّتها في تنفيذ الموازنة العامة، بأقل قدر من التعقيد والممانعة، إن جاز التعبير؛ وهذا هو ما يهدف إليه المشرّع في سن نصوص القانون بشكل أساسي، خاصة في النصوص التي تضبط عمل السلطات المالية التي يحاول المشرع فيها، وفي مختلف المجتمعات- يحاول الابتعاد عن اللجوء إلى المواد العقابية قدر الإمكان، والاكتفاء بجعلها سبباً لدفع المكلفين إلى أداء ما عليهم دون تهرب أو مراوغة.

تنطوي عملية تحصيل الإيرادات العامة على الكثير من الملابسات والمخاطر؛ فهي في حقيقتها استقطاع واضح من الملكية الخاصة للمكلفين، وتحويل هذه الاستقطاعات إلى ملكية أخرى، وهي ملكية الدولة؛ ولأجل سير هذه العملية بصورة قانونية وسلسة فلا بد لها من أن تستند إلى أساس واضح يحدد صلاحية السلطة وأحقيتها في هذه الاستقطاعات من جهة، ويعطي

المكلفَ المسوغاتِ الواضحةَ التي تستند عليها السلطة العامة في عملها، وتولد شعوراً بالرضا لدى المكلف؛ لتصل به إلى الاقتناع الكامل في تأديته لهذه الاستقطاعات.

ومن خلال النظرة التاريخية لنشوء الضريبة، نجد أن هذه النشأة ارتبطت بوجود سلطة، بل بإيجاد سلطة حيادية[1] تمارس صلاحيات واسعة وتتمتع بعلاقة متوازنة بين السلطة العامة والمكلفين بأداء الضريبة، على أن تمثل هذه السلطة صمام الأمان الذي يقف بوجه أيّ رد فعل سلبي يبديه المكلفون في حالة تعسّف السلطة في تحصيل الإيرادات من ناحية الكيفية والكمية، وكذلك أن تجعل هذه السلطةُ الحياديةُ الاستقطاعاتِ الماليةَ متلائمةً مع مشروعات الدولة وخططها التنموية التي تحتاج إلى موارد مالية.

كل ذلك يؤدي إلى إيجاد حالة من التوازن بين طرفي المعادلة المالية في جباية الإيرادات.

ومن خلال الرجوع إلى النشأة التاريخية للضريبة، باعتبارها أهم الإيرادات العامة وأقدمها، فنجد أن لهذه النشأة الأثر الكبير في الحياة السياسية والاقتصادية والقانونية للدول، كذلك فإنها ألقت بظلالها على الاستقرار الأمني لشعوبها.

ففي إنجلترا، بلد أقدم الأنظمة البرلمانية، نجد أن الخلاف بين دافعي الضرائب والملك (الذي كان يمثل السلطة الوحيدة المخولة بجمع الإيرادات للخزينة) وصل إلى حدّ الثورة على سلطة الملك التي كانت تتحكم بجميع الإيرادات، وفق ما يراه مناسباً، ودون خضوعه لضوابط قانونية محددة تحكم العلاقة المالية بين الملك وشعبه؛ كل ذلك أدى إلى تصاعد التذمر بين أوساط الشعب بسبب تزايد العبء الضريبي[2].

---

[1] يقصد الباحث بالسلطة الحيادية(المجلس) الذي سمي فيما بعد بالبرلمان، والذي أصبح له الحق حصراً في تشريع القوانين التي تتيح جباية الضرائب.

[2] د. بشور، عصام (١٩٧٥)، علم المالية العامة والتشريع المالي، مطبوعات جامعة دمشق.

وقد بلغ هذا التذمر ذروته في عهد الملك (جان)، الأمر الذي أدى بالأشراف وبرجال الدين إلى أن يثوروا عليه؛ للحفاظ على مصالحهم ضد طغيان هذا الملك؛ عندها اضطر هذا الأخير إلى إصدار ما سُمّي بالعهد الكبير (أو الماجناكارتا)، عام ١٢١٥م، حيث كان لهذا التشريع أكبر الأثر في تاريخ إنكلترا؛ إذ تمخض عنه، من بعدُ، ظهور ما عُرف بالجمعية، التي أطلق عليها مسمّى: "المجلس الكبير"[١].

من هنا، نجد الأهمية السياسية الكبيرة للإيرادات العامة فيما أحدثته من تطور ملموس، خلق حالة من التوازن بين سلطة الجباية والمكلفين، وأدت مع الزمن إلى إيجاد النواة الأولى لتكوين المجالس التشريعية القائمة حالياً، والتي أصبحت القاعدة الأساسية التي تبنى عليها الأنظمة الديمقراطية.

وبالرجوع إلى وثيقة العهد الكبير (الماجناكارتا)، فنجد أنها نصّت بصورة صريحة، من بين ما نصت عليه: أنه لا يجوز فرضُ أي ضريبة إلا بعد أن توافق عليها الهيئةُ التي تمثل الدولة (المجلس الكبير)، وهو الذي أصبح يُعرف، من بعدُ، بالبرلمان[٢].

وفي مراحل لاحقة اضطر الملك (شارل الأول)، عام ١٦٢٨م، إلى إصدار ما يسمى بوثيقة إعلان الحقوق (Petition of Rights)، وهي التي نصت صراحةً على عدم شرعية أي ضريبة مباشرة تُفرض دون موافقة البرلمان[٣]؛ جاء ذلك إثر ظهور خلاف بين الملك والمجلس الكبير، بسبب فرض الملك للمزيد من الضرائب بصفة شخصية ودون الرجوع إلى المجلس. كما أدت ثورة عام ١٦٨٨م في إنكلترا إلى صدور ما يعرف بوثيقة الحقوق (Bill of Rights)

---

[1] خصاونة، جهاد سعيد (٢٠٠٦)، رسالة دكتوراه عنوانها: الضوابط الدستورية للرقابة على جباية الضرائب، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن.

[2] خليل، محسن (١٩٧٣)، النظم السياسية الدستور اللبناني، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص٧١.

[3] خصاونة، جهاد سعيد (٢٠٠٦)، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الاردن.

والتي حَرّمت على الملك فرضَ أي ضريبة دون موافقة البرلمان ... وصدرت نفقات العهد الملكي ... وظهرت قاعدةُ سنويةِ الموازنة من خلال نصها على ضرورة موافقة البرلمان على نفقات الدولة وإيراداتها لسنة واحدة[1]، وهو الأمر الذي بات يعرف في التشريعات الضريبية والمالية المعاصرة بقاعدة: "لا ضريبة ولا رسم الا بنص".

مما سبق يلاحظ أن الضريبة ارتبطت ارتباطاً وثيقاً بالنظام البرلماني، بل كانت أحد الأسباب المهمة في نشأة هذا النظام، من خلال تثبيت قاعدة أحقية الشعب، بعدما كان غائباً عن أي دور سياسي في الدولة، أحقيته بممارسة نوع من السلطة، من خلال ممثليه في البرلمان؛ حيث كان الملك والرؤساء يتمتعون بسلطات مطلقة في تحديد مصير الدولة، من خلال ما يقررونه من قرارات سياسية ومالية وغير ذلك. وكذلك ساهمت الضريبة في إيجاد حالة جديدة وغير معروفة من قبل؛ إذ أوجدت الوظيفةَ الرقابيةَ التي يمارسها الشعب، من خلال ممثليه في البرلمان. وقد عبر الدكتور عصام بشور عن ذلك، بإطلاقه مصطلح: "النشأة السياسية للضريبة".

مما تم عرضه فيما تقدم، فنجد أن ضرورة إقرار نصوص دستورية تنص صراحة على موضوع تنظيم الإيرادات، ووضع ضمانات كافية لعملية الجباية، تتطابق تماماً مع أهمية هذا الموضوع، ومع درجة خطورته على مستقبل أي دولة؛ لما يمثله من ثقل كبير في حياة الأشخاص بمختلف طبقاتهم ونشاطاتهم ... وكذلك تبدو أهميته في دفع عملية التنمية التي هي هدف مشترك للسلطة العامة وللأفراد.

كذلك، وبالرجوع إلى نظريات نشأة الدول، فإننا نستطيع أن نتبين أن هذه النظريات استندت على أساس واحد تقريباً، وهو قيام الأفراد بالتنازل عن جزء من حقوقهم لجهة أو لهيئة محددة تقوم بممارستها ــ أي ممارسة هذه الحقوق بالنيابة عنهم ــ ونرى أن هذه النظريات

---

[1] خليل، محسن. (١٩٧٣)، النظم السياسية والدستور اللبناني، دار النهضة العربية، ص٧٢.

اختلفت في الآلية التي مارسها المواطنون في التنازل عن هذه الحقوق، ومنهم من قال: إن التنازل جرى بموجب اجتماع كبير جمع المواطنين الذين أعلنوا خلاله بأنهم يوافقون على التنازل عن سلطاتهم أو عن جزء منها لجهة ما ... بينما يرى آخرون بأن الموضوع كان أشبه بالعقد الذي انعقد بين طرفين: الأول السلطة العامة، والطرف الثاني الجمهور؛ وكان نتيجة انعقاد هذا العقد أن تم التنازل عن بعض الحقوق السياسية إلى السلطة العامة، التي تحاول ممارسة هذه السلطة بشكل واسع، مع إرساء بعض الضوابط والمحاذير التي تنظم هذه العلاقة.

مشكلة الدراسة:

إن العلاقة وثيقة بين النظام الدستوري والقانوني في أي دولة وبين حرص السلطات المالية فيها على توفير أكبر قدر من الإيرادات المالية؛ لتمويل النفقات، وتحقيق برنامج السلطة العامة، التي تؤخذ ثقة البرلمانات على أساسه في النظم الديمقراطية، ولتحقيق طموحات المواطنين، وللمحافظة على الثروة القومية، هذا إذا كانت السلطة العامة أمينة على الالتزام بأحكام الدستور والقانون. وخلافاً لذلك، فإن المشكلة تبرز حينما تسعى السلطة العامة إلى الحصول على أكبر قدر من الإيرادات، بغض النظر عن الالتزام بأحكام الدستور والقانون ...

أسئلة الدراسة:

تبحث هذه الدراسة في الوصول إلى هدفها بشكل جامع مانع –بإذن الله-؛ وذلك من خلال التعرض لمناقشة مجموعة من الأسئلة التوضيحية الرئيسية، التي من ضمنها البحث فيما إذا كانت الأحكام الدستورية، بشأن تنفيذ الموازنة العامة، هي أحكام واجبة الاتباع، أم إنها مجرد توصيات غير ملزمة للسلطة العامة.

س١- هل إن الأحكام الدستورية بشأن تنفيذ الموازنة العامة هي أحكام واجبة الاتباع، أم هي مجرد توصيات غير ملزمة للسلطة العامة؟

س٢- هل تستطيع السلطة العامة أن تغير مسميات الالتزامات المالية، التي تترتب على المواطنين؛ لتلتفّ على أحكام الدستور، دون رقابة برلمانية أو قضائية؟

س٣- ما هي الجهات التي يوكل لها في العادة مراقبة تنفيذ الموازنة؟

س٤- هل تتساوى، بهذا الشأن، الدول ذات النظام الديمقراطي مع الدول الدكتاتورية؟

أهمية الدراسة:

إن تنفيذ الموازنة العامة من باب الإيرادات يعني، في جزء مهم منه، اقتطاع جزء من أموال المكلفين جبراً، وبصورة نهائية، لصالح الموازنة العامة، وهذا يعني أيضاً أن تقوم السلطات المالية بالمساس بالملكية الفردية للأشخاص. ولأن هذه الملكية محمية بموجب القانون، بالإضافة إلى أنها قبل ذلك موضع اهتمام كبير لأصحابها، هذا الاهتمام الذي يدفعهم إلى الدفاع عنها، واستثمارها بالشكل الذي يرونه مناسباً- كل ذلك يؤدي إلى بروز صراع بين السلطة المالية من أجل تنفيذ مهمتها، وبين الأفراد في محاولتهم تجنب الاستقطاعات لصالح الموازنة. ومن أجل إحداث أرضية مشتركة بين التوجّهين تبرز أهمية الالتزام بالأسس والأطر القانونية التي تنظم عمل السلطة المالية؛ من أجل خلق شعور لدى المكلفين بأهمية هذه الاستقطاعات؛ إذ هي صورة من صور إسهامهم في بناء مستقبل لهم وللأجيال القادمة من بعدهم. إن ممارسة السلطة المالية لمهامّ عملها، بكل أمانة وحرص على الأموال التي تجبيها، يترك شعوراً إيجابياً لدى المكلفين، قد يصل بعد فترة من الزمان إلى الطوعية في دفع مستحقات الموازنة، وهذا من الأهمية بحيث إنه يُخلّف إيجابيات لا حصر لها بدءاً من ترسيخ الشعور الوطني، ومروراً بالعلاقة المتوازنة التي تتسم بالاحترام بين المواطن والسلطة العامة، ثمّ وُصولاً إلى تحقيق أعلى قدر من قاعدة الاقتصاد في الجباية، بالإضافة إلى إيجابيات أخرى يصعب حصرها .

محددات الدراسة:

إن دراسة موضوع المالية العامة (الموازنة العامة) سوف تقتصر على الأطر والقواعد الدستورية والقانونية، التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة، خاصة الإيرادات، دون التطرق إلى الجوانب الاقتصادية. لذلك، فإن موضوع البحث سوف يقتصر على دراسة القواعد الدستورية، ثم القانونية، ثم الأنظمة والتعليمات، قدر المستطاع، ثم بعد ذلك سندرس أمثله من أنظمة قانونية ، وكذلك سنتطرق إلى موضوع الرقابة التي تكفلها هذه النظم القانونية. وقد يشار في هذا البحث إلى أبواب الإنفاق في الموازنة العامة، ولكن ذلك سيكون حصراً وفق ما تقتضيه الضرورة . أي إن الباحث سوف يلتزم بالأطر القانونية التي تحكم تنفيذ الموازنة العامة للدولة، في محاولة لشرحها ولبيان مدى التزام السلطات المختلفة بها. ومن ثمّ، فإن الجانب الاقتصادي للإيرادات والنفقات لن يكون موضع بحثنا؛ إذ إن هذا البحث هو بحث قانوني أولاً وأخيراً. كذلك، فإن الإيرادات في الموازنة العامة هي ما سيكون محور اهتمام الطالب في كيفية تحديدها وتحصيلها وتنظيمها، وفي إعمال الرقابة على كل ذلك .

منهجية الدراسة:

سيعمد الباحث، لغايات إتمام هذه الدراسة، إلى اتباع المنهج الوصفي في الدراسة؛ لوصف واقع التشريعات المالية والضريبية فيما يتعلق بتنفيذ الموازنة العامة للدولة من باب الايراردات، بالإضافة إلى استخدام المنهج التحليلي، من خلال بسط المعلومات التي وصل إليها الباحث، في أثناء إعداد هذه الدراسة، ومعالجتها على ضوء القوانين والأنظمة التي حكمت بالموضوع في النظام القانوني الأردني.

الفصل الثاني

القواعد الضابطة لنشاط الدولة في قيامها برعاية المجتمع في جانب التشريعات المالية

تشكل الموازنة العامة، خلال عام واحد، الركيزة الأساسية لخطة الدولة وبرنامجها الاقتصادي والاجتماعي، فهي تعكس الرؤية الحقيقية للحكومة تجاه الشرائح والفئات الاجتماعية، بغض النظر عن الطروحات السياسية والإعلامية لهذه الحكومة في المجالين الاقتصادي والاجتماعي؛ فالمعيار الحقيقي لتوجهاتها وسياساتها في هذا المجال، هو ما تترجمه أرقام الموازنة بشكل ملموس، حول الأبواب الأساسية، من مصادر إيراداتها وأولويات نفقاتها[١].

وتهدف الموازنة العامة إلى تقدير النفقات العامة الضرورية لإشباع الحاجات العامة فى حدود الإيرادات الممكنة واللازمة، لتغطية هذه النفقات لفترة مقبلة (عادة سنة واحدة). كما أن الدولة، في سبيل مواجهة إشباع الحاجات العامة، تقوم بقدر من النفقات العامة، سواء أكان ذلك لإنتاج سلع وخدمات، أم من خلال توزيع دخول داخلية أو خارجية لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية[٢].

ويلزم للقيام بالنفقات العامة تدبير الموارد المالية اللازمة لتغطيتها. وتحصل الدولة على هذه الإيرادات أساساً من الدخل القومي في حدود ما تسمح به المالية القومية، أو من الخارج عند عدم كفاية هذه الطاقة لمواجهة متطلبات الإنفاق العام. ولقد تعددت أنواع الإيرادات العامة، إلا أن الجانب الأعظم منها يُستَمَدّ من ثلاثة مصادر أساسية، هي على التوالي: إيرادات الدولة من

---

1 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص١٧٧.

2 بركات، عبد الكريم، ود. دراز، حامد (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، ص٢٥٢.

أملاكها ومشروعاتها الاقتصادية، بالإضافة إلى ما تحصل عليه من رسوم نظير تقديم الخدمات العامة، ثم تأتي بعد ذلك الإيرادات السيادية وفي مقدمتها الضرائب، أما المصدر الثالث فهو الائتمان ويمثل القروض المحلية والخارجية.

لذلك، سوف نتناول في هذا الفصل القواعد الضابطة لنشاط الدولة في قيامها برعاية المجتمع، في جانب التشريعات المالية، وذلك ضمن مبحثين، على النحو التالي:

المبحث الأول: طبيعة القواعد التي تنظم نشاط الدولة في الجانب المالي.

المبحث الثاني: تحديد مصادر الإيرادات العامة

المبحث الاول

طبيعة القواعد التي تنظم نشاط الدولة في الجانب المالي

- قد يستغرب بعض فقهاء القانون إيراد المفاهيم والنظريات الاقتصادية في سياق الكلام عن علم المالية العامة والتشريع الضريبي. وفي الوقت الذي يعرضون فيه مبرراتهم بأن علم المالية العامة هو علم يعنى بالنصوص القانونية الواردة في التشريعات المالية المختلفة، فالباحث يرى أن الحديث عن المالية العامة بمعزل عن علم الاقتصاد صعب جداً؛ لأنه لا ينقل لنا ولا يعطينا فكرة كاملة عن علم المالية العامة، مما يوجب الحديث عن السياسات والأهداف الاقتصادية للحكومات.

وأمام هذا الارتباط بين المالية العامة والاقتصاد، زاد الاهتمام بدراسة الجوانب الاقتصادية للمالية العامة، بل إن الجوانب الاقتصادية للمالية العامة، أو إن دراسة المالية العامة من منظور اقتصادي، أصبحت هي منهجية الدراسات في نطاق المالية العامة، مما حدا بالبعض إلى تعريفه بأنه: "العلم الذي يهتم بالاقتصاد العام"[١].

وعلى الرغم من ذلك، فإن خصوصية علم المالية العامة كفيلة بجعله علماً مستقلاً، يتكون من مجموعة من القواعد القانونية، التي تحكم إدارة شؤون الدولة المالية: (الإيرادات، والنفقات، والموازنة). وتتسم هذه القواعد بأنها من قواعد القانون العام، شأنها في ذلك شأن قواعد القانون الدستوري والإداري ....[٢]؛ وذلك لأنها تحكم العلاقة بين الدولة والأفراد.

---

[١] د حشيش عادل (١٩٧٤) أصول الفن المالي في الاقتصاد العام ، دار النهضة العربية، بيروت، ص٩٩.
[٢] د العلي عادل (٢٠٠٩) المالية العامة والقانون المالي الضريبي، عمان، دار اثراء للنشر ط١ ص٢٤.

المطلب الأول

النفقات العامة بصفتها وسيلة لإشباع الحاجات العامة

إن النفقات العامة هي الوسيلة الرئيسية التي تتمكن الدولة بواسطتها من إشباع الحاجات العامة في مختلف المجالات. ونحن بصدد التقسيمات العلمية والوضعية للنفقات العامة، فإن التقسيم الوظيفي هو المطبق في الموازنة العامة في كثير من الدول. وتقسم هذه النفقات إلى عدة أنواع مختلفة، تبعاً لأغراضها: فهناك النفقات الحربية، والنفقات التنظيمية، والجارية، والاستثمارية، والثقافية، والصحية، والتعليمية، والاجتماعية ... الخ[1]، وهو ما يعني أن النفقات تنتج آثاراً متعددة في مختلف الميادين؛ فهي إضافة إلى كونها تهدف إلى إشباع الحاجات الجماعية وتقديم الخدمات العامة المتنوعة، فإنها أيضاً- وفي نطاق الاقتصاد القومي- تحدث تأثيراً كبيراً في الدخل القومي ومكوناته، وفي المستوى العام للأسعار وتوزيع الدخل القومي، ومن ثَمّ يظهر تأثيرها في التوازن الاقتصادي العام.

وعلى الرغم من هذا الدور المهم للإنفاق العام، إلا أن الدولة ليست مطلقة اليد في إجراء هذا الإنفاق دون ضوابط ودون قيود؛ فلا بد للدولة، وهي بصدد إجراء نفقاتها العامة، لا بد لها ولا غِنى عن وجود قواعد منظمة وضابطة وحاكمة لسلوكها، بمختلف مرافقها ومشروعاتها الداخلة في نطاق الاقتصاد القومي. كما أن هناك عوامل متعددة وظروفاً متنوعة تؤثر في حجم هذه النفقات [2].

---

1 السويسي، فاطمة (٢٠٠٥)، المالية العامة (موازنة –ضرائب)، طرابلس، لبنان، المؤسسة الحديثة للكتاب، ص٤٢-٤٨.

2 عواملة، نائل (١٩٨٣)، الإدارة المالية العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، إربد، دار الفرقان، ص١٦.

وسوف أتناول في هذا المطلب ضوابط الإنفاق العام، لتحقيق العدالة الاجتماعية، والعوامل المؤثرة في حجم الإنفاق العام.

أولاً: ضوابط الإنفاق العام لتحقيق العدالة الاجتماعية

يقصد بهذه الضوابط: القواعد أو المبادئ التي يجب على مختلف الوحدات المكونة للاقتصاد العام احترامها والالتزام بها ومراعاتها، لدى قيامها بالإنفاق العام؛ وذلك حتى يتحقق لمالية الدولة سلامتها، وللنفقات العامة مبررات إجرائها. ويمكن إجمال هذه المبادئ في ثلاثة، وهي:

١. ضابط تعظيم النفع العام، أو ما يعرف بقاعدة المنفعة العامة.

٢. ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام، أو ما يعرف بقاعدة الاقتصاد.

٣. ضابط الالتزام بالإجراءات القانونية الواجبة لإجراء النفقة، أو ما يعرف بقاعدة الترخيص.

١. ضابط تعظيم النفع العام:

إن قصد تحقيق النفع العام يعدّ أحد العناصر المهمة، بل أحد الشروط الضرورية في مفهوم النفقة العامة. وتحقيق هذا النص يستلزم أمرين، وهما: قصد الإنفاق العام في مجال إشباع الحاجات العامة، ثم تحقيق العدالة والمساواة بين جميع الأفراد في الاستفادة من نتائج الإنفاق العام[١].

والواقع إن توافر ذلك لايكفي للقول بتوافر كافة مقتضيات النفع العام؛ إذ إن توفير شروط تعظيم النفع العام يستلزم، إضافة إلى ما تقدم، أن يتم توزيع النفقات العامة على جميع

[1] فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص٧٠.

المرافق العامة، على أساس نظرة إجمالية وشاملة لحاجات المجتمع، وعلى أن تعطى الأولية في التوزيع طبقاً للأهمية النسبية للخدمة التي يقدمها المرفق، أي طبقاً لأهمية الحاجة التي تتولى المرافق العامة إشباعها. ومن ناحية أخرى، فحتى يمكن للإنفاق العام أن يكون مبرراً، فإنه يجب أن يحقق أكبر قدر ممكن من المنفعة القصوى للمجتمع[1].

وقد اقتضى تحقيق هذا الشرط أن يبحث الفكر الاقتصادي والمالي عن معيار يمكن الاستناد عليه والاطمئنان إلى مؤشرات قياسه للمنفعة القصوى . وفي هذا المجال، فيمكن التمييز بين معيارين: أحدهما يتجه إلى الأخذ بفكرة المنفعة الحدية، وهو الاتجاه الشخصي أو المعيار الشخصي، وثانيهما يتجه إلى الأخذ بفكرة الزيادة التي تحدث في الدخل القومي، وهو المعيار الموضوعي[2].

وبصفة عامة، وبغض النظر عن هذه المعايير المتداولة في قياس منفعة الإنفاق العام أو تبريره، فإن تقرير مدى تحقق تعظيم النفع العام، بوصفه نتيجة لإجراء هذا الإنفاق الذي تتولاه الدولة، هو في النهاية أمر ذو طبيعة سياسية. ولكن السلطة السياسية تخضع في هذا التقدير للجهات الرقابية المتعددة في الدولة: (المجالس النيابية، والنقابات المهنية، والرأي العام، والصحافة، والرقابة القضائية والإدارية..الخ). وغالباً ما تسترشد هذه الجهات بمؤشرات عديدة في هذا المجال، مثل: الارتفاع في المستوى العام للمعيشة، والتوزيع العادل للدخل بين طبقات المجتمع، وزيادة الإنتاجية، والتغيرات الطارئة على ميزان المدفوعات وعلى الموازنة العامة للدولة....الخ.

---

[1] عواملة، نائل (١٩٨٣)، الإدارة المالية العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، إربد، دار الفرقان، ص٢٠.

[2] يوسف، نجيب، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية التجارة، جامعة فؤاد الأول، مطبعة توباس، (د.ت)، ص ٢٢٨-٢٢٩.

٢. ضابط الاقتصاد في الإنفاق العام.

يقصد بهذا الضابط: تجنب الإسراف والتسيّب المالي عند إجراء الإنفاق العام مع تعظيم إنتاجية هذا الإنفاق.

والواقع إن هناك علاقة وثيقة بين هذا الضابط من ناحية وضابط تعظيم المنفعة من ناحية أخرى؛ إذ من البديهي أن المنفعة الجماعية القصوى المترتبة على النفقة لا تُتَصَوّر إلا إذا كان تحقيقها ناتجاً عن استخدام أقل نفقة ممكنة. ولهذا، فإنه يتعين على كافة المرافق والمشروعات العامة في الدولة مراعاة مبدأ الاقتصاد في إنفاقها

ومن الأهمية بمكان أن نشير هنا إلى أن مراعاة هذا المبدأ لايعني تقليل النفقة العامة إلى أقل حد ممكن (الحد الأدنى للإنفاق)، كما أنه لايعني أيضاً- وهذا الأمر منطقي- زيادة النفقة إلى أقصى حد ممكن، ولكنه يعني إنفاق كل ما هو ضروري، أياً كان حجم هذا الإنفاق، وذلك من أجل الحصول على أفضل النتائج الممكنة، كما يجب أن يكون الإنفاق العام بحكمة وحساب، أي بلا إفراط أو تفريط) [(١)].

إن عدم مراعاة مبدأ الاقتصاد في الإنفاق العام، طبقاً لهذا المفهوم، يعني التبذير والإسراف وهذا يؤدي إلى:

أ- ضياع جزء من الدخل القومي، دون تحقق فائدة اجتماعية أو منفعة اقتصادية.

ب- إضعاف ثقة الأفراد في الإدارة المالية، ومن ثم يضعف حافز إسهامهم في زيادة الإنتاج والإنتاجية، خصوصاً في النشاط العام.

ت- إلجاء الأفراد إلى التهرب من دفع الضرائب.

---

1 مراد، محمد حلمي (١٩٦٠)، الموازنة العامة قواعد إعدادها وتطبيقاتها في بعض الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العربية العالية، ص ٦٠.

كان الفقه القانوني التقليدي يرى أن أفضل الضرائب هي الأقل، وأنه يجب التقليل من النفقة العامة قدر الامكان. والواقع إن هذا المفهوم، وإن كان متفقاً مع فكرتي الدولة الحارسة والمالية العامة المحايدة، إلا أنه لم يعد يتفق في ظل الفكر المعاصر مع فكرة الدولة المنتجة ومع المالية العامة الوظيفية أو المؤثرة[1]؛ فالعديد من الدول قد أقرت أنظمة رقابية مختلفة لتطبيق مبدأ الاقتصاد في الإنفاق، ومثال ذلك: الرقابة الإدارية، والرقابة المحاسبية، والرقابة البرلمانية. ويلاحظ أن المجالس النيابية التي تتولى النوع الأخير من الرقابة تملك حق السؤال والاستجواب، وحق سحب الثقة من الوزير المختص أو من الوزارة كلها، خاصة في الأمور التي يترتب عليها ضياع المال العام أو الإسراف في الإنفاق العام.

٣. ضابط الإجراءات واجبة الاتباع

يمثل هذا الضابط استكمالاً ضرورياً للضابطين السابقين؛ إذ إن التحقق من توافر المنفعة القصوى، نتيجةً للإنفاق العام بحكمة ودون إسراف، يمكن أن يتم من خلال تقنين كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة؛ وهو الذي يتمثل، عند إجراء الإنفاق العام، في احترامها لكافة الإجراءات القانونية التي تنصّ عليها التشريعات والأنظمة.

فالقوانين المالية في الدولة تنظم كل مايتعلق بإجراء النفقات العامة، وذلك من خلال تحديد السلطة التي تأذن بالصرف، وبالخطوات واجبة التطبيق، وبالإجراءات واجبة الاتباع؛ لكل خطوة منها[٢].

---

1 نجيب، يوسف، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية التجارة، جامعة فؤاد الأول، مطبعة توباس، (د.ت)، ص ٢٢٧.

2 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٢١٨.

كما أن الرقابة المالية بأنواعها المختلفة تشرف على التطبيق الصحيح لهذه الإجراءات؛ فلا يصرف، مثلاً، أي مبلغ مالي إلا إذا كان وارداً في الموازنة، وفي حدود الاعتماد المقرر له، وطبقاً للقواعد القانونية السارية[1].

ثانياً: العوامل المؤثرة في حجم الإنفاق العامّ

لاشك أن مراعاة الضوابط السابقة يؤثر في حجم الإنفاق العام الذي تم إجراؤه فعلاً. وفيما يتعلق بحجم الإنفاق العام المقرر إجراؤه، أو ذلك الذي يجري تنفيذه خلال فترة الموازنة، فإن هناك عوامل أخرى متعددة تؤثر فيه، منها ماهو مذهبي، ومنها ماهو اقتصادي، وكذلك منها ماهو مالي. ويمكن إيضاح ذلك في ما يلي:

١. العوامل المؤثرة في النظم الاقتصادية

النظام الاقتصادي يعني الكيفية التي يحاول بها المجتمع مواجهة مشكلة الاختيار بين البدائل بصفة خاصة، ومواجهة المشكلة الاقتصادية بصفة عامة. ولا شك أن المبادئ والأسس، التي تبنى عليها هذه المواجهة، تختلف من مجتمع إلى آخر، طبقاً للأيدولوجية المطبقة في الفلسفة المذهبية السائدة[2].

أ- ففي ظل ما سمي بـــ (الدولة الحارسة)، حيث ساد المذهب الفردي القائم على حرية الأفراد في إقامة علاقات الإنتاج والتوزيع وتنظيمها، وفي ممارسة كافة الأنشطة الاقتصادية، مع اقتصار دور الدولة على القيام فقط بالمهام التقليدية: (الدفاع، والأمن، والتمثيل الدبلوماسي)، على أساس أن ذلك يُعَدُّ الفلسفة المثلى لتحقيق التوازن الاقتصادي على نحو تلقائي- في إطار هذا المذهب كان حجم الإنفاق العام يتحدد، بالنسبة إلى الدخل القومي، بالقدر

---

[1] مراد، محمد حلمي (١٩٦٠)، الموازنة العامة قواعد إعدادها وتطبيقاتها في بعض الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العربية العالية، ص٧.

[2] عواملة، نائل (١٩٨٣)، الإدارة المالية العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، إربد، دار الفرقان، ص٢٥.

الضروري اللازم للدولة لكي تؤدي هذه المهامّ التقليدية؛ مما أدى إلى انخفاض الإنفاق العام، في دول، إلى نسب تراوحت بين ١٠% و ١٥% من الدخل القومي، وكذلك قلّتْ أنواع تقسيمات هذا الإنفاق[١].

ب- وفي ظل المذهب التدخلي، في إطار النظام الرأسمالي، وهو الذي بدأت تطبيقاته بعد أزمة الكساد العالمي في نهاية العشرينات وبداية الثلاثينات من القرن الماضي العشرين، وحيث أثبت الدور التدخلي للدولة أهميته في توجيه النشاط الاقتصادي والاجتماعي، فقد زاد حجم الإنفاق العام؛ إذ أضيف إلى الوظائف التقليدية للدولة وظائف اقتصادية أخرى، تمثلت في استغلال المشروعات الاقتصادية الإنتاجية، وفي مواجهة الآثار الضارة للدورات الاقتصادية، وفي العمل على ثبات قيمة النقود، مع تنمية الاقتصاد القومي، وتقديم الخدمات المجانية، أو ذات الأثمان الزهيدة لذوي الدخول المحدودة. وهكذا زادت نسبة الإنفاق العام، حتى بلغت في بعض الدول الاوروبية نسبة ٤٠% من الدخل القومي. ولم يتوقف الأمر على حجم النفقات العامة، بل إن تقسيماتها وأنواعها قد ازدادت أيضاً.

ج- وفي إطار المذهب الجماعي الاشتراكي، حيث تحولت الدولة من مجرد متدخلة إلى منتجة، وفي ظل مايسمى بالفلسفة أو الأيديولوجية الاشتراكية، فقد تملكت الدولة كافة وسائل الإنتاج الأساسية، نيابة عن المجتمع، وأصبحت تمارس كافة أوجه النشاط الإنتاجي، بالإضافة إلى وظائفها التقليدية. وقد ترتب على ذلك أن أضحت كافة النفقات الاقتصادية المتعلقة بالمشروعات الإنتاجية نفقات عامة، مضافاً إليها النفقات الاجتماعية التي تستهدف الدولة بها إشباع الحاجات الأساسية للمواطنين بأسعار تقل كثيراً عن تكلفتها الحقيقية. ومن الطبيعي في

---

[1] مراد، محمد حلمي (١٩٦٠)، الموازنة العامة قواعد إعدادها وتطبيقاتها في بعض الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العربية العالية، ص٨٨.

ظل هذا المذهب وتلك الفلسفة التي انتقلت فعلاً من التنظير إلى التطبيق في الدول التي طبقتها، أن يزيد حجم النفقات العامة زيادة كبيرة، أصبح يقترب معها من حجم الدخل القومي ذاته[1].

د- وإضافة إلى العوامل المذهبية السابقة يلاحظ أيضاً أن طبيعة البنيان الاقتصادي (أي درجة التقدم الاقتصادي أو التخلف) تؤثر في حجم الإنفاق العام؛ حيث يتزايد هذا الحجم في الدول المتقدمة عنه في الدول النامية أو المتخلفة، وذلك نظراً إلى اتساع نطاق الخدمات المتنوعة التي تقدمها الدولة، وارتفاع مستوى التحويلات لأغراض الضمان الاجتماعي والرفاهية[2].

المطلب الثاني

مبررات الدولة لتحقيق الإشباع العام مقابل تحصيل الإيرادات

لا تقتصر أهمية الموازنة العامة على أنها إذن من السلطة الممثلة للشعب بجباية الإيرادات، والإنفاق على الأوجه المحددة بها. بل تعدّ الموازنة العامة خطة مرسومة للسياسة الإنفاقية الحكومية في فترة مقبلة. وهي بهذا المعنى إشارة إلى أنها ذات أثر بعيد في الحياة الاقتصاديـــة للبلاد.

فمن ناحية تلعب الموازنة العامة دوراً خطيراً في إعادة توزيع الدخل القومي، فتقتطع بواسطة الضرائب والرسوم جانباً من دخول بعض الأفراد لتعيد توزيعها عن طريق النفقات

---

1 مراد، محمد حلمي (١٩٦٠)، الموازنة العامة: قواعد إعدادها وتطبيقاتها في بعض الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العربية العالية، ص٨٩.

2 المرجع السابق، ص ٨٩ و٩٠.

العامة (مرتبات الموظفين، ومعاشات الضمان الاجتماعي، والأشغال والتوريدات العامة) على غيرهم من الأفراد[1].

وينبني على ذلك أن الدولة تستطيع، برفع نسبة ما تستولي عليه من دخول البعض، وبزيادة ما توزعه على البعض الآخر، تستطيع أن تعدل وضع مختلف الدخول والثروات، وأن تحدث انقلاباً في نظام الطبقات الاجتماعية.

ومن ناحية أخرى فيمكن للموازنة العامة أن تُسهِمَ بنصيب لا يستهان به في تنمية الاقتصاد القومي ورفع مستوى الدخل القومي؛ فالموازنة العامة أصبح ينظر إليها الآن باعتبارها جزءاً من الموازنة القومية بأسرها. ولذا رأينا الدول العربية تسعى حثيثاً، في نهضتها الحاضرة، إلى إعادة النظر في توازن الثروات والدخول وتوزيعها توزيعاً عادلاً، يقضي على مخلفات الرجعية والاستعمار، ويؤدي إلى النهوض بتنمية اقتصادها القومي توصلاً إلى زيادة الدخل القومي، تحقيقاً لرفاهية المواطنين ورخائهم [2].

كما تطورت أهداف الموازنة العامة للدولة؛ حيث أصبحت هذه الموازنة ذات أهداف رقابية إدارية تخطيطية؛ لذلك فإنها بدأت تعرف بالموازنة التخطيطية أو الموازنة الإدارية أو الرقابية.

الاتجاه الرقابي: إن الاتجاه التقليدي للموازنة العامة، في أولى مراحل تطورها في العصر الحديث، هو الاتجاه الذي عرف باسم " الاتجاه الرقابي "، وهو الذي يقصر الهدف من الموازنة العامة على إقامة نظام مترابط للرقابة على الإنفاق العام، بغية التثبت من أن هذا

---

1 يوسف، نجيب، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية التجارة، جامعة فؤاد الأول، مطبعة توباس، (د.ت)، ص ٢٣٣.

2 مراد، محمد حلمي (١٩٦٠)، الموازنة العامة: قواعد إعدادها وتطبيقاتها في بعض الدول العربية، جامعة الدول العربية، معهد الدراسات العربية العالية، ص٢٠.

الإنفاق يتم وفقاً للأغراض المخصصة له في الموازنة، دون تجاوز أو انحراف، مع الأخذ بعين الاعتبار أن الموازنة تتمتع، في إحدى جوانبها، بدور رقابي على النفقات والإيرادات العامة للدولة، بما يحقق الوصول إلى النتيجة النهائية المبتغاة، من وراء الموازنة العامة، بصورتها النهائية.

وقد فرض هذا الاتجاه الاهتمام بإحكام القيود التي تستخدم للرقابة على صحة الصرف من الأموال العامة، في حدود الأنظمة والتعليمات[١].

أما الاتجاه الثاني فقد أدى إلى ظهور النظام المعروف باسم موازنة الأداء؛ حيث يهتم هذا الاتجاه أساساً بقياس نشاط الهيئات الحكومية، وذلك بقصد مساعدة رجال الإدارة على استخدام الموارد المتاحة أكفأ استخدام ممكن وأحسنه، ومن ثَمّ فهو يعمل على كفالة التطور الإداري وقياس برامج العمل، مستنداً في ذلك إلى الربط بين الإنفاق العام وظروف الاقتصاد القومي، مع استخدام الموازنة بصفتها أداةً للتنسيق بين أوجه النشاط العامة.

وقد ساعد على تدعيم هذا الاتجاه ظهور عدة وسائل وأنظمة للرقابة على الموازنة، بما أدى إلى الاكتفاء بها والنظر إلى الموازنة على أنها أداة لخدمة الإدارة الحكومية. هذا، ويمكننا أن نجمل الأسباب التي أدت إلى الأخذ بهذا الاتجاه الجديد فيما يلي[٢]:

١- عجز موازنة الرقابة عن قياس كفاءة العمل الحكومي.

٢- ازدهار أساليب الإدارة العلمية وإدخالها إلى مجال الحكومة.

---

1 الشربيني، موسى عماد الدين (١٩٧١)، الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصاديـــة، رسالة للحصول على درجة دكتور في القانون من كلية الحقوق، القاهرة، مصر، ص٤٣.

2 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص١٨٩.

٣- استحداث أجهزة للرقابة المالية تؤدي دورها إلى جانب الموازنة العامة، الأمر الذي أدى إلى قَصْر مهمة الرقابة عليها وحدها، وتحيد نـشاط الموازنـة العامـة لخدمـة الإدارة الحكومية.

٤- الاهتمام بالرقابة الذاتيـة وتدعيمها بأحدث النظم المحاسبية[١].

الاتجاه التخطيطي:

يمثل الاتجاه التخطيطي أحد مراحل تطور الموازنة، وهو اتجاه عام، ويهدف أساساً إلى خدمة وظيفة التخطيط، وإلى ربط وظيفة التخطيط بوظيفة الموازنة العامة، وقد أدى هذا النظام إلى تحول مهم في أهداف الموازنة العامة، فلم تعد ما تهتم به هو مجرد فرض الرقابة المالية، أو الارتفاع بكفاءة الإدارة التنفيذية، وإنما صار ما تركّز عليه هو خدمة الإدارة العليا وتقديم المساعدة لها في أداء وظيفتها التخطيطية، وفي اتخاذها القرارات المختلفة؛ وبذا، فهي تحاول الربط بين أهداف السياسة المالية والاقتصادية للحكومة بخطة اقتصادية محددة عن طريق مجموعة من البرامج والأنشطة التي تهدف إلى تحقيق الأغراض المالية والاقتصادية للحكومة[٢].

وتنفيذاً لذلك، فهي تقوم بتقرير أهداف المشروعات، وما يطرأ على هذه الأهداف من تغييرات، كما تقوم بتعيين الموارد اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، ودراسة السياسات الحكومية التي تحكم تدبير الحصول على الموارد، والتنسيق بينها، واستخداماتها، وتقييم مسارات العمل البديلة، وربط ذلك كله بعمليات الاختيار بين عدد من أوجه الإنفاق، والمفاضلة بين البرامج

---

1 الشربيني، موسى عماد الدين (١٩٧١)، الموازنة العامة وعلاقتها بالخطة الاقتصاديـة، رسالة للحصول على درجة دكتور في القانون من كلية الحقوق، القاهرة، مصر، ص٥٨.

2 بركات، عبد الكريم (٢٠٠١) و د. حامد دراز، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر،الطبعة الأولى، ص٢٥٨.

لاختيار أكفأ البرامج البديلة وأحسنها، تلك التي تحقق أهداف التخطيط؛ ولذا، فهي تسمى بموازنة التخطيط والبرمجة[1].

وهذا النظام يساعد على تحقيق الآتي :

١- تحديد برنامج لكل جهة حكومية، على أن يركز على نتائج معينة يستهدف تحقيقها، وتقديم كافة البيانات والحقائق المتعلقة بمختلف أوجه النشاط والعمليات، داخل البرنامج، في شكل تقسيمات مبوّبة تعكس أهداف الجهة الحكومية.

٢- تجري المفاضلة للبدائل الممكنة لتنفيذ البرنامج في ضوء التكلفة والعائد، ويتم الاستقرار على البديل الذي يحقق الاستخدام الأمثل للموارد، وذلك ما دام الهدف هو تحقيق أقصى كفاءة ممكنة[2].

مشروع تحديث الإدارة المالية في الأردن[3]

تقوم دائرة الموازنة العامة، بالتعاون مع الأجهزة الحكومية الأخرى ذات العلاقة، بتحديث إجراءات إعداد الموازنة العامة، بهدف التحقق من أن النتائج المنتظرة للإنفاق ذات مردود إيجابي على كافة المواطنين في أماكن تواجدهم؛ ولذا، فتنوي الدائرة من خلال هذا

---

1 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص١٨٠.

2الشربيني، موسى عماد الدين، مرجع سابق، ص ٤٢-٤٣.

(3) المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة الموازنة العامة: على الرابط الالكتروني على شبكة المعلومات الدولية الانترنت: http://www.gbd.gov.jo/ar/pages.php?menu_id=166.

المشروع إعداد الموازنة العامة وتقييمها، وفق مؤشرات الاقتصاد الكلي ومؤشرات الإنجاز الأخرى للأجهزة الحكومية، وبناء علاقة تبادلية بينها جميعاً.

المحور الأول : الإطارُ المتوسطُ المدى للمالية العامة

- إنشاء وحدة متخصصة بالتنبؤات الاقتصادية، تتولى مسؤوليتها وزارة التخطيط.
- إنشاء وحدة متخصصة لتقدير الإيراداتK تتولى مسؤوليتها وزارة المالية.
- إنشاء وحدة متخصصة لتقدير النفقات العامة، تتولى مسؤوليتها دائرة الموازنة العامة.
- تطوير نموذج يتم من خلاله، على المدى المتوسط، التوصل إلى آفاق المالية العامة، وتتولى مسؤوليته كل من وزارة المالية ودائرة الموازنة العامة.

المحور الثاني: تحسين مستوى كفاءة الرقابة المالية

تتولى مسؤوليته وزارة المالية ودائرة الموازنة العامة، وقد تم تقديم ثلاث دراسات مختلفة بهذا الشأن، هي:

- دراسة أدوار تنفيذ الموازنة العامة وآلياته، وهو المعمول به حالياً.
- دراسة التدفقات النقدية وإدارة النقد.
- دراسة النظام المحاسبي المعمول به حالياً.

المحور الثالث: إنشاء قاعدة بيانات خاصة بالإنفاق الرأسمالي ومشاريع التنمية

تتولى مسؤوليتها وزارة التخطيط

إنجازات دائرة الموازنة العامة [1]

- إعداد قانون الموازنة العامة السنوي وأية ملاحق موازنة اخرى.

---

1 المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة الموازنة العامة :
http://www.gbd.gov.jo/ar/pages.php?menu_id=166

- إعداد نظام التشكيلات للوزارات والدوائر الحكومية.
- إعداد موازنات المؤسسات العامة المستقلة.
- إعداد جداول تشكيلات الوظائف للمؤسسات العامة المستقلة.
- تحديث النماذج المستخدمة في إعداد مشروع الموازنة العامة.
- إعادة تصنيف الإيرادات والنفقات، ومتابعة تعديلات القوانين والأنظمة، وبيان أثر ذلك على الموازنة العامة.
- تقديم الخدمات الاستشارية من دراسات وأبحاث، فيما يتعلق بالجوانب المالية.
- ترجمة قانون الموازنة العامة السنوية، وموازنات المؤسسات العامة المستقلة، إلى اللغة الإنجليزية.
- استكمال حوسبة أعمال الدائرة.
- إعداد أدلة الموازنة التالية:

* دليل الإيرادات العامة في الأردن.

* دليل النفقات العامة في الأردن.

* دليل دورة الموازنة العامة.

* دليل محلل الموازنة.

- إعداد التقارير الدورية عن:

* تقييم أداء الموازنة العامة.

* حركة الوظائف.

* الحوالات، والمناقلات، والمستندات المقدمة للصرف، والسقوف المالية.

- الإسهام في تنفيذ المحور الرئيسي لمشروع تحديث الإدارة المالية، من خلال أدوات التخطيط متوسط المدى MTFF و MTEF.
- مشاركة الدائرة في اللجان المختلفة، للوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات العامة المستقلة، ذات البعد المالي والإداري.
- المباشرة بتبويب الموازنة العامة وتصنيفها وظيفياً وجغرافياً إضافة إلى التصنيف الهيكلي التنظيمي، وحسب تصنيف ال. (G.F.S.2..1)

المبحث الثاني

تحديد مصادر الإيرادات العامة

تنقسم أبواب الموازنة[1] العامة للدولة إلى قسمين مهمين، هما: الإيرادات العامة، والنفقات العامة.

وتحتاج الدولة إلى تنمية الإيرادات العامة التي تستمد منها الأموال اللازمة لسد نفقاتها، سواء أَتَمَثَّلتْ تلك الإيرادات في مصادر موارد الدولة العادية، التي تتكرر كل سنة، مثل: إيرادات أملاك الدولة (الدومين)، والضرائب، أم كانت تلك الأموال مستمدة من موارد استثنائية، قد تلجأ إليها الدولة في وقت الضرورة؛ بسبب عجز في مواردها العادية. وتتمثل تلك الموارد الاستثنائية في: القروض العامة، والإصدار النقدي الجديد.

لذلك، فسوف نتناول مصادر الإيرادات العامة لميزانية الدولة، ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول

إيراد الدولة من ممتلكاتها (الدومين)

يطلق لفظ الدومين على ممتلكات الدولـــة، أياً كانت طبيعتها وأياً كان نوع ملكية الدولة لها: عامة أو خاصة، ويقصد بالدومين العام: ممتلكات الدولة المعدة للاستعمال العام، ولخدمة المرافق العامة، مثل الطرق، والجسور(الكباري)، والمطارات، والموانئ، وأبنية الوزارات

1 الحمود، إبراهيم (٢٠٠٢)، وحلمي، خالد سعد زغلول، الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص٤٥٧.

والمصالح.. الخ. ويتميز هذا النوع من الدومين بأن ملكية الدولة له تكون عامة، وتخضع لأحكام القانون العام[1].

أما الدومين الخاص فيقصد به: ممتلكات الدولة غير المعدة للاستعمال العام، كالأراضي الزراعية، وغيرها من العقارات والمشروعات التجارية والصناعية، والأوراق المالية التي تمتلكها الدولة[2]، ويتميز هذا النوع من الدومين بأن ملكية الدولة له تكون ملكية خاصة، مثل ملكية الأفراد، وتخضع لأحكام القانون الخاص[3]. والدومين الخاص هو وحده الذي يعنيه علماء المالية العامة عند الكلام على الممتلكات[4].

وينقسم الدومين، تبعاً لنوع ملكية الدولة للأموال المكونة للدومين، إلى دومين عام، وإلى دومين خاص.

أولاً: الدومين العام

والدومين العام يشتمل على الأموال التي تمتلكها الدولة أو أشخاص القانون العام، وهي وتخضع لأحكام القانون العام، وتخصص للنفع العام (البرك، والجسور (الكباري)، والموانئ، والطرق. .الخ) [5]. وعادة لا تقتضي الدولة من الأفراد أجراً مقابل استعمالهم لهذا النوع من الأملاك العامة. ومع ذلك، وفي حالات معينة، فقد تفرض الدولة رسوماً على الانتفاع بهذه الأموال، مثل تلك الرسوم التي تفرض على زيارة الحدائق العامة، والمتاحف العامة، أو الطرق

---

1 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص٢٣٩ .

2 عبد الواحد، السيد عطية (٢٠٠٢)، التحليل الاقتصادي الكلى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص٤٠٥.

3 بركات عبد الكريم ، ود. حامد دراز(٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، ص٢٤٤.

4 المحجوب، رفعت (١٩٧١)، المالية العامة،الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص٢.

5 جامع، أحمد (١٩٩٢)، علم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، ص٢٥١.

العامة..الخ، وغالباً ما يكون سبب هذه الرسوم هو الرغبة في تنظيم استعمال الأفراد لهذه الأموال، وقد تكون الرغبة - وذلك في حالات استثنائية - هي تغطية نفقات إنشاء هذه المرافق. ومع ذلك، فالقاعدة العامة تظل وتبقى، وهي مجانية الانتفاع بأموال الدومين العام[١].

ثانياً: الدومين الخاص

والدومين الخاص يشتمل على الأموال التي تمتلكها الدولة ملكية خاصة، وهي التي تخضع لأحكام القانون الخاص، وشأنها في ذلك شأن الأفراد والمشروعات الخاصة. ويدر الدومين الخاص، على عكس الدومين العام، إيرادات؛ ولذا، فهو يعدّ مصدراً من مصادر الإيرادات العامة[٢].

وينقسم الدومين الخاص إلى عدة أقسام، أهمها ما يلي:

١-الدومين الزراعي: ويشمل ممتلكات الدولة من الأراضي الزراعية ومن الغابات. وقد كان هذا النوع من الدومين يشكل أهم التصرفات في أملاكها الزراعية لأسباب سياسية اقتصادية سبق ذكرها، التصرف في أملاكها الزراعية لأسباب سياسية اقتصادية[٣]، ولكن بقى للدولة استغلال الغابات، نظراً لما تتطلبه من نفقات كبيرة لغرس الأشجار وصيانتها، ولأنها لا تكون منتجة إلا في المُدَد الطويلة، كذلك تمتلك الدولة الأراضي البور بهدف إصلاحها.

---

1 بركات عبد الكريم (٢٠٠١)، ود. حامد دراز، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، ص٢٤٥.

2 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص١٩٧.

3 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة و النظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية ،القاهرة، ص٢٤٢ .

وإيرادات الدومين الزراعي ليست بالغزيرة والمرنة، ولهذا لم يعد من الممكن أن تؤدي دوراً مهماً، بصفتها مصدراً من مصادر الإيرادات العامة في العصر الحديث[١].

٢-الدومين الصناعي والتجاري: ويشمل هذا النوع من الدومين مختلف المشروعات الصناعية والتجارية، التي تقوم بنشاط إنتاجي، تماماً كالمشروعات الخاصة، وهذه المشروعات هي التي تشكل القطاع العام[٢].

وقد ظهر هذا النوع من الدومين في منتصف القرن التاسع عشر، ولكن نطاقه ظل ضيقاً، وانحسر في المرافق العامة التي لا يقوى القطاع الخاص، أو لا يرغب في القيام بها (مثل مرافق: النقل، والمواصلات، والطاقة)[٣]. ومع انحسار المذهب الحر لصالح مذهب التدخل، بتأثير الأزمات الاقتصادية والاجتماعية، اتسع نطاق هذا النوع من الدومين؛ ذلك أن الدولة لم تصبح مستهلكة فقط للثروة بل منتجة لها. وبعد الحرب العالمية الثانية، اتسع نطاق التأميم في الدول الأوروبية، وهو ما يعنى اتساع هذا النوع من الدومين[٤].

ويتوقف مدى اتساع المشروعات العامة، وفقاً لما تقدم، على طبيعة النظام الاقتصادي الاجتماعي، وعلى مرحلة النمو التي يمر بها الاقتصاد. كذلك يتوقف مدى هذا الاتساع على المقارنة بين مزايا الاستغلال الفردي، مع فرض ضرائب على أرباحه، وبين مزايا الاستغلال

---

1 فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، دون تاريخ نشر، ص١٣٩

2 بركات، عبد الكريم، ود. حامد دراز (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، ص ٢٤٦.

3 عبد الواحد، السيد عطية (٢٠٠٢)، التحليل الاقتصادي الكلى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص٤٠٧.

4 فرهود، محمد سعيد (١٩٩١)، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص١٩٨.

الحكومي، والحصول على كل أرباحه، مع مراعاة باقي الظروف الأخرى، بطبيعة الحال (تحقق الأغراض الاقتصادية والاجتماعية من تدخل الدولة)[1]

وفي حالة استهداف الدولة، من القيام بالمشروعات الصناعية التجارية، تحقيق أغراض مالية تتمثل في الحصول على إيرادات للخزانة العامة، فإنه يتعين أن تحقق الدولة من هذه المشروعات أرباحاً أكبر من تلك التي يحققها النشاط الخاص، حتى يمكن القول: إنها نجحت في تحقيق أهدافها. وفي تلك الحالة، فقد تضيف الدولة على مشروعاتها الصفة الاحتكارية، حينما تمنع رؤوس الأموال الخاصة من دخول بعض الميادين، لتقصرها على المشروعات المملوكة لها. وفي حالة الوضع الاحتكاري الذي تتميز به المشروعات العامة، فإن الثمن العام يتميز بارتفاعه عن نفقة الإنتاج، و يتميز كذلك عن الثمن الذي قد يسود السوق في حالة المنافسة[2].

ويتطلب الأمر، لكي يتحقق غرض الدولة في الحصول على الإيراد المالي، أن يكون الطلب غير مرن على السلعة التي تبنتها المشروعات العامة، وألا تكون السلعة ذات أهمية غذائية أو صحية كبيرة؛ حتى لا يؤدي رفع ثمنها إلى الإضرار بالمستوى الغذائي أو بالمستوى الصحي للشعب؛ ولذا، فالكثير من الدول تلجأ إلى احتكار إنتاج الدخان والكحول، لتوافر الشروط السابقة بالنسبة لها، من حيث قلة مرونة الطلب، و من حيث عدم أهميتها الغذائية أو الصحية[3].

لكن قد تستهدف الدولة من هذه المشروعات تحقيق أغراض اجتماعية، تتمثل في توفير خدمة عامة للمواطنين، كتوريد المياه والكهرباء وتوفير الخدمات الصحية والتعليمية، خاصة

---

1 بركات، عبد الكريم، ود. حامد دراز (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، ص٢٤٦.

2 جامع، أحمد (١٩٩٢)، علم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ص٢٥٣.

3 بركات، عبد الكريم، ود. حامد دراز (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الاولى، ص ٢٤٥.

لفئات معينة، بشروط وأوضاع خاصة، أهمها يتعلق بثمن الخدمة؛ إذ لا يمكن تحقيقها، إذا تُرِك الأمر إلى النشاط الخاص في هذا الشأن[١].

وقد تستهدف الدولة من بعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض اقتصادية، مثل تحقيق معدل نموّ مرتفع؛ وذلك بالتركيز على الصناعات المتطورة، التي تتطلب أحجاماً كبيرة من رؤوس الأموال، يعجز الأفراد عن تدبيرها، أو تتميز بوفورات خارجية كبيرة تستفيد منها كافة الأنشطة الاقتصادية الأخرى. الخ[٢].

كذلك تستهدف الدولة من بعض المشروعات الصناعية تحقيق أغراض تتعلق بالأمن القومي، تتمثل في خدمة المجهود الحربي، وضمان إنتاج أنواع معينة من الأسلحة والمعدّات الحربية[٣].

وبطبيعة الحال، ففي حالة المشروعات العامة التي تستهدف تحقيق أغراض اجتماعية، فإن الثمن العام يتحدد عند مستوى يتيح، للطبقات محدودة الدخل، الحصولَ على السلعة أو الخدمة التي ينتجها المشروع بأسعار مناسبة. ولا يحقق هذا المستوى في الغالب ربحاً للدولة، بل قد تهدف هذه المشروعات ضمان توفير منتجات معينة تعدّ أساسية، وليس تحقيق أقصى قدر ممكن من الأرباح[٤].

أما في حالة المشروعات العامة، التي تهدف إلى تحقيق أغراض اقتصادية، فإن الثمن العام يتحدد تبعاً لطبيعة سوق السلعة التي تنتجها المشروعات: فقد تتميز المشروعات العامة

---

1 ناصر، زين العابدين علي(١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة و النظام الضريبي المصري،،دار النهضة العربية ،القاهرة، ص٢٤٥ .

2 عبد الواحد، السيد عطية (٢٠٠٢)، التحليل الاقتصادي الكلي، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، ص٤٠٩.

3 عبد الواحد، السيد عطية (٢٠٠٢)، التحليل الاقتصادي الكلي، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، ص٤٠٩.

4 عبد اللطيف، محمد محمد (١٩٩٩)، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، منشورات جامعة الكويت، السنة ٢٢، ص١٣٤.

المنتجة للسلعة بمركز احتكاري أو شبه احتكاري؛ وفي تلك الحالة، فيتحدد الثمن وفقاً للقواعد الاقتصادية المحددة للثمن في حالة الاحتكار، أو في حالة المنافسة الاحتكارية[1].

كما أن مشكلة الثمن، فيما يتعلق بالمشروعات العامة الحربية، لا تعرض أصلاً؛ نظراً إلى طبيعة هذه المشروعات ذاتها[2].

جـ- الدومين المالي: يقصد بالدومين المالي أساساً الأوراق الماليــة، أي الأسهم والسندات التي تصدرها الشركات، والتي تحصل منها الدولة على أرباح وفوائد تدخل ضمن دخل أملاكها. ويعدّ هذا النوع من أحدث أنواع الدومين الخاص، وقد أخذ نطاقه في الاتساع، نتيجة لرغبة الدولة في الإشراف على القطاع الخاص، ولرغبتها في السيطرة على بعض المشروعات الخاصة ذات النفع العام، حتى تتمكن من توجيهها إلى تحقيق الصالح العام. وقد أدت نشأة هذا النوع من الدومين إلى نشأة ما يعرف بشركات "الاقتصاد المختلط، وهي التي تجمع بين الملكية العامة والملكية الخاصة[3].

كذلك، يتمثل الدومين المالي فيما تلجأ إليه بعض الدول من إنشاء مؤسسات الإقراض المختلفة: الاجتماعية والحرفية، مما يدرّ ويأتي بفوائد تكون إيرادات عامة للدولة. هذا فضلاً عن أن فوائد القروض التي تمنحها الدولة للهيئات المحلية والمؤسسات العامة تدخل ضمن إيرادات "الدومين المالي".

---

1 فوزي، عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، دون تاريخ نشر، ص١٤٠

2 بركات، عبد الكريم، ودراز، حامد (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر ،الطبعة الأولى، ص٢٥٢.

3 بركات، عبد الكريم، ودراز، حامد (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ،الطبعة الاولى، ص٢٥٣.

المطلب الثاني

الضريبة بصفتها مصدراً من مصادر الإيرادات العامة لموازنة الدولة

تشكل الضرائب المورد الأساسي الذي تتكل عليه جميع الدول في ميزانيتها[١]، بل إنها أصبحت تشغل في الزمن الحديث الأهمية النسبية الأولى بين مختلف مصادر الإيرادات العامة[٢].

ونظراً للطبيعة الخاصة للضريبة، بصفتها مورداً عاماً تحصل عليه الدولة جبراً من الأفراد الذين تتوفر بشأنهم مقومات الخضوع لضريبة معينة وشروطه، فإن الدولة تعمل على أن تكون لها سياسة ضريبية تحقق أغراضاً اقتصادية واجتماعية على نحو من التنسيق العام[٣]، وأن يكون إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغاؤها بقانون[٤]

أولاً: تعريف الضريبة وعناصرها

يُجمع فقه المالية العامة على تعريف الضريبة بأنها: "مبلغ من النقود تستقطعه الدولة جبراً من الأفراد، بصورة نهائية وبدون مقابل؛ لتحقيق أهداف المجتمع". ونحن نفضل تعريف

---

1 عواضة، حسن (١٩٨٣)، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- والواردات العمومية، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص٣٨٦.

2 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص١٤٩.

3 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية ،القاهرة، مصر، طبعة الأولى، ص١٥٥.

4 تنص المادة (١١١) من الدستور الأردني على أنه : "لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة، وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي، مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال".

الضريبة بأنها: "مبلغ من النقود تفرضه الدولة جبراً على أفراد المجتمع، بصفة نهائية وبدون مقابل، لغرض تحقيق النفع العام[1].

ويترتب على هذا التعريف أن تَرِدَ على الضريبة عناصر أربعة هي: الاقتطاع المالي من ثروة الآخرين لصالح الدولة، وأن تفرض الضريبة جبراً، وعدم وجود نفع خاص لدافع الضريبة، وأخيراً أن يكون غرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة. وسنعرض لتلك العناصر على النحو التالي:

١- الضريبة مبلغ من النقود(الضريبة فريضة مالية)

تلزم الدولة الأشخاص بدفع الضريبة في صورة مبلغ مالي، سواء أحصلت الدولة على هذا المبلغ عيناً أم نقداً، حسب مقتضيات الأحوال، وإن كانت الصفة النقدية هي الغالبة والأكثر شيوعا[2].

ففي العصور القديمة كانت الضريبة تفرض وتجبى، بصورة عينية، عن طريق إلزام الأفراد باقتطاع جزء من المحصول الزراعي أو الصناعي وإعطائه للدولة[3].

---

1 من أمثلة المؤلفات التي وجدنا فيها إجماعاً على هذا التعريف:-د. رفعت المحجوب، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، بدون سنة نشر، ص١٩٠.- د. زين العابدين علي ناصر، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ١٩٧٤، ص ١٥٧- حسن عواضة، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- الواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ١٩٨٣، ص٧ ٣٨ - د. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية،١٩٩٠، ص١٥١.

2 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص١٥٨.

3 الحمود، إبراهيم، و د.خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢)، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، ،دار النهضة العربية، مصر، ص٢٠٤.

أما في العصر الحديث فالضريبة تأدية نقدية، وليست بديلاً يدفع عيناً، بوصفها جزءاً من حاصلات الأرض أو عدد ساعات العمل أو خدمة شخصية يؤديها المكلف، كما كانت بعض الضرائب في السابق، فالخدمة العسكرية على سبيل المثال لا يمكن أن تعدّ ضريبة نظراً للصفات الخاصة التي تتميز بها[1].

وإذا كانت الخدمة العسكرية تسمى بضريبة الدم فذلك مجاز؛ لأن الإنسان يدفع دمه لوطنه دونما مقابل يحصل عليه سوى تحقيق المنفعة العامة.

فالضرائب بشكل عيني أصبحت لا تلائم العصر الحديث، لاستحالة تحقيق العدالة في التضحية من قبل المكلفين؛ ذلك أن الأشياء العينية غير متساوية في منفعتها، وإن تساوت في وزنها أو حجمها او كثافتها. ومن ناحية أخرى، فإن تكاليف الجباية مرتفعة في الشكل العيني مقارنة بالضريبة النقدية. يضاف إلى ذلك، عدم ملاءمة الضريبة العينية لمقتضيات الفن المالي الحديث؛ نظراً لقيام الدولة بنفقاتها في شكل نقدي.

٢- الطابع الجبري للضريبة

المكلف بالضريبة ملزم بتأديتها وليس له أي خيار في أدائها أو عدمه، ولا في كيفية الدفع وموعده، وفي حال امتناعه عن تأديتها تجبى منه جبراً. ومن مظاهر عنصر الجبر أن الدولة تتمتع بسلطة منفردة في فرض الضريبة، وفي تحديد وعائها ومعدلها، كما أنها تلجأ إلى استخدام وسائل التنفيذ الجبري، للحصول على الضريبة، في حال امتناع الممول عن دفعها[2].

1 عواضة، حسن(١٩٨٣)، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات - الواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص٣٨٧.

2 الحمود، إبراهيم، و د.خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢)، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، ص٢٠٤.

ومما تجر ملاحظته أن عنصر الجبر الذي تستند إليه الضريبة، بوصفه عنصراً هاماً من عناصرها، لا يمكن أن تلجأ إليه الدولة دون حصولها على موافقة ممثلي الشعب(البرلمان)، ولكن هذا اللجوء لا يعدّ اتفاقاً أو عقداً، بل إن التشريع هو من سمات التصرفات القانونية التي تستقل بها الدولة، ولا يعني أبداً الاتفاق مع الأفراد أو الأشخاص على الضرائب. وفي الأردن لا تستطيع الحكومة أن تفرض ضريبة معينة دون أن يصدر بها تشريع من مجلس الأمة؛ ولعل ذلك الأمر يطرح التساؤل التالي: إذا كانت الحكومة الأردنية تقوم بتحضير الموازنة وإعدادها، فهل يتسنى لها أن تدرج في مشروع قانون الموازنة، قبل عرضه على البرلمان، نصوصاً من شأنها إنشاء ضريبة جديدة، وحجتها في ذلك أن تلك الضريبة ستساعد على تنمية الإيرادات العامة؟

مما لا شك فيه أن مشروع قانون الموازنة الذي تقوم الحكومة بإعداده هو قانون شكلي، فيجب ألا يتضمن أية قاعدة قانونية موضوعية. ومن ناحية أخرى، فإن قانون الموازنة يصدر سنوياً، بناء على النص الدستوري بذلك، ونتيجة للتغيير الذي يطرأ على أرقام الإيرادات والنفقات، ومن ثم فلا ينشئ هذا القانون ضريبة جديدة؛ وإنما نص الدستور الاردني على أن الضرائب تصدر بقانون، أي قانون يتضمن أحكاماً موضوعية، ويوافق عليه مجلس الأمة.

وفي هذا الصدد فالفقرة الخامسة من المادة (١١٢) من الدستور الأردني تنصّ على أنه: "لا يقبل أثناء المناقشة في الموازنة العامة أي اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة موجودة، <u>أو فرض ضريبة جديدة</u>، أو تعديل الضرائب المقررة، بزيادة او نقصان يتناول ما أقرته القوانين المالية النافذة المفعول، ولا يقبل أي اقتراح بتعديل النفقات أو الواردات المربوطة بعقود".

وبناء على ذلك، فالحكومة ملزمة أن تراعي عند إعداد الموازنة ألا يتضمن قانون الموازنة حكماً موضوعياً جديداً؛ فأعضاء البرلمان من حقهم أن يطمئنوا إلى أن قانون الموازنة

يتضمن الأحكام المالية الخالصة، خشية أن تُعْرَض الأحكام الموضوعية، التي ترغب الحكومة أن تمررها ضمن مشروع الموازنة، دون أن تأخذ ما تستحقه من الدراسة والمناقشة بين لجان البرلمان وهيئاته "وقد ينتهي برفضه"(1)؛ فقد تدرج الحكومة نصاً في قانون الموازنة، من شأنه أن ينشئ: ضريبة جديدة، أو زيادة في ضريبة قائمة، أو تعديل قانون نافذ، أو تفادي إصدار قانون خاص في أمرٍ نصَّ الدستورُ على وجوب صدور قانون بشأنه[2]. وعلى الرغم من أن الدستور منح مجلس الأمة حق الرقابة على الشؤون المالية، وهو يمارس رقابته من خلال مناقشة الموازنة، ومن خلال مناقشة مشروعات القوانين، والتصويت عليها، إلا أن عضو المجلس النيابي يجب أن يطمئن، وهو في سبيل مراجعة المبادئ الدستورية التي تقوم عليها الموازنة في آلية تحضيرها وإعدادها من قبل الحكومة، إلى أن الموضوعات المهمة، التي ترتب أعباءً مالية على خزانة الدولة، أو تمثل عبئاً على كاهل أفراد الشعب، يجب ألا يتضمنها مشروع الموازنة المقدم من الحكومة، بل يجب أن تصدر بها قوانين يوافق عليها مجلس الأمة؛ فيمنع بذلك انفراد السلطة التنفيذية بالبتّ فيها[3].

٣- الضريبة تدفع بدون مقابل

يدفع الممول الضريبة دون أن يحصل على مقابل أو نفع خاص من جانب الدولة[٤]،

1 حسن، عبد الفتاح (١٩٦٩)، مبادئ النظام الدستوري الكويتي، دار النهضة العربية، بيروت، مصر، ص٥٩٤.

2 تنص المادة ١١١ من الدستور على أن:" لا تفرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، ولا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة المالية مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة. وعلى الحكومة أن تأخذ في فرض الضرائب بمبدأ التكليف التصاعدي، مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وأن لا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال.".

3 بركات، عبد الكريم ود. حامد دراز (٢٠٠١)، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ،الطبعة الأولى، ص ٢٥٦.

4 الحمود، إبراهيم، و د.خالد سعد زغلول حلمي(٢٠٠٢)، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، ،دار النهضة العربية، مصر، ص٢٠٤.

فهو يدفع الضريبة بصفته عضواً في الجماعة السياسية[1]، فيستفيد من استتباب الأمن والخدمات الكلية التي تقوم بها الدولة، ومن الفوائد الأخرى التي يؤمنها قيام سلطتها، ولكن ليس هناك أي علاقة نسبية مباشرة أو أي نشاط مباشر بين الضريبة وهذه الفوائد؛ فالضريبة لا تستلزم أي خدمة مقابل ما يدفعه من مال إلى الدولة[2].

ولعل عنصر المقابل هو الذي يميز بين الضريبة والرسم ومقابل التحسين(الإتاوة)، فالرسم مبلغ من النقود تقتضيه الدولة أو أحد أشخاص القانون العام، جبراً من بعض الأشخاص في المجتمع، مقابل حصولهم على خدمة، وكذلك الحال بالنسبة لمقابل التحسين الذي يدفعه أصحاب العقارات جبراً للدولة، مقابل ارتفاع قيمة عقاراتهم نتيجة لتنفيذ مشروعات عامة، في حين أن الضريبة يدفعها الممول أو المكلف بحسب مقدرته التكليفية، وبصرف النظر عن المنفعة التي سوف تعود عليه من دفع الضريبة، أي إن الممول يدفع الضرائب بحسب ملاءته المالية، وليس بحسب حجم المنفعة التي يحصل عليها من الدولة. كما أن الضريبة يدفعها الممول للدولة بصفة نهائية وبصفتها عنصراً مستقلاً عن العنصر المقابل؛ أي إنه يقوم بسدادها للدولة دون إمكانية استرجاعها أو الحصول على فوائد نقدية على ما قام بدفعه، وهذا ما يميز الضريبة عن القرض العام الذي تلتزم الدولة بمقتضاه بإرجاع الدين وفوائده إلى المقرضين[3].

٤- غرض الضريبة هو تحقيق المنفعة العامة.

تهدف الدولة من حيث المبدأ إلى الحصول على الإيرادات من أجل مواجهة النفقات العامة وإشباع الحاجات العامة، تلك الحاجات التي أصبحت اليوم متعددة ومتطورة، كالحاجات

---

1 محجوب، رفعت، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، دون سنة نشر، ص ١٩٣.

2 عواضة، حسن (١٩٨٣)، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- الواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٣٨٨.

3 صبري، السيد (١٩٤٩)، مبادئ القانون الدستوري، مكتبة عبدا لله وهبة، القاهرة، مصر، ص٧٣.

المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ وينبني على ذلك أن يكون الغرض من الضريبة تحقيق المنفعة العامة بمفهومها الواسع.

وعلى الرغم من أن كتب المالية العامة والاقتصاديين قد اختلفوا فيما بينهم، حول مضمون فكرة المنفعة العامة بصفتها غرضاً للضريبة، إلا أن المنفعة العامة في اعتقادنا تتمثل، بوصفها غرضاً تحققه الضريبة، في استفادة الدولة من حصيلة الضرائب- بجانب الإيرادات العامة الأخرى- لتحقيق خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة. ولابد من الإشارة إلى أن الحديث عن المنفعة العامة للضريبة يرجعنا إلى تاريخ نشأة البرلمانات في العالم وتطورها، فمؤلفات القانون الدستوري تجمع على أن نشأة النظام البرلماني في إنجلترا كانت بسبب الصراع بين الحكام والشعب لعدم فصل الملوك ماليتهم عن مالية الدولة؛ ومن ثم كانت الضرائب التي يفرضها الملك – دون موافقة ممثلي الشعب- تحقق غرض المنفعة الخاصة للملك، وليس تحقيق المنفعة العامة للشعب؛ الأمر الذي أدى إلى قيام الثورات ضد ملوك إنجلترا، وانتهى بأن تم إقرار رقابة البرلمان الإنجليزي على كل ما يتعلق بمالية الدولة؛ ومن ثم أصبحت الضرائب تجبي بقانون لتحقيق المنفعة العامة، ولم تعد مقصورة على منفعة الحكام الخاصة.[١]

---

1 ففي إنجلترا، كان من حق الملك وحده حق فرض الضرائب دون موافقة الشعب، فكان الصراع بينه وبين شعبه سبباً في نشأة البرلمان، كما كان تقييد سلطة الملك في فرض الضرائب سبباً في قيام الاختصاص الرقابي للبرلمان، للحد من تصرفات التاج المالية، وفي عدم فرض الضرائب إلا بعد موافقة البرلمان، إضافة إلى أن نتيجة صراع الملك مع البرلمان، هو أن ظهر مجلس العموم(House of Commons) بجانب مجلس اللوردات(House of Lords) للحد من سلطة الملك في جباية الضرائب، كلما احتاج إلى المال دون استشارة البرلمان... و من مؤلفات القانون الدستوري التي تناولت صراع الشعب مع ملوك إنجلترا، بسبب الضرائب:- د. أدمون رباط، الوسيط في القانون الدستوري العام، الجزء الأول (الدول وأنظمتها)، دار العلم للملايين، بيروت، لبنان ،١٩٨٣، ص١٢٩-د. رمزي طه الشاعر، النظرية العامة للقانون الدستوري، مطبوعات جامعة الكويت، ١٩٧٢، ص ٤٣ .

ثانياً: أنواع الضرائب

تتفق أغلب النظم المالية المعاصرة في أن الضريبة تفرض على الثروة بمعنى الدخل أو رأس المال، وكذلك على استخدامات عناصر الثروة. وقد تختلف الطريقة التي تتوصل بها الضريبة إلى تتبع الثروة، سواء أتمثلت في الدخل أم في رأس المال، إلا أن الأعم والأغلب أن يتم ذلك بطريق مباشر أو بطريق غير مباشر، وهو ما يعني وجود ضرائب مباشرة، وضرائب غير مباشرة[١].

وتثور مشكلة أمام النظم الضريبية، من حيث وحدة الضرائب المفروضة أو تعددها، وبغض النظر عن الاختلاف بين فقهاء المالية العامة، فيما إذا كان نظام الضريبة الواحدة أفضل أم تعدد أنواع الضرائب، فإن أغلب الدول تعتمد على أنواع متعددة ومختلفة من الضرائب التي يخضع لها المكلفون.

وعلى هذا الأساس، فيمكن تقسيم كافة الضرائب السائدة في النظم الضريبية المعاصرة إلى قسمين رئيسين هما: الضرائب المباشرة، والضرائب غير المباشرة. ويكاد فقهاء المالية العامة يجمعون على اعتبار الضرائب على الدخل و رأس المال من الضرائب المباشرة، أما الضرائب على الإنفاق أو الاستهلاك والتداول فهي من الضرائب غير المباشرة[٢].

ويقصد بالضرائب المباشرة أن تفرض الضريبة مباشرة على ذات وجود الثروة (الدخل أو رأس المال)، وهي تحت يد الممول، فتفرض ضريبة الدخل بمناسبة تحقق هذا الدخل، وتفرض ضريبة رأس المال بمناسبة وجود رأس المال. كما يقصد بالضرائب غير المباشرة أن

---

1 فرهود، محمد سعيد (١٩٩٠)، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص١٥١.

2 ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية ،القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٠٧.

تفرض الضريبة بصورة غير مباشرة على استعمال عناصر الثروة (الدخل أو رأس المال) وليس على ذات وجود الثروة[١].

ولقد حاول علماء المالية العامة إيجاد معايير للتفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، ويمكن تجميع آرائهم ضمن ثلاثة معايير: معيار إداري يتعلق بتنظيم الضريبة من الناحية الفنية، ومعيار اقتصادي يتعلق بظاهرة نقل عبء الضريبة، ومعيار مالي يتعلق بمدى ثبات وعاء الضريبة واستمراره[٢].

كما أن دراسة أنواع الضرائب لا تستقيم دون التمييز بين الضريبة الشخصية والعينية، أي من حيث مراعاتها للمقدرة التكليفية للممول وتشخيص الاقتطاع الضريبي، على اعتبار أن الضريبة يحكمها مبدأ العدالة والمساواة في التضحية بين الممولين. ونعرض فيما يلي لتلك التقسيمات

أولاً: الضرائب المباشرة

تنقسم الضرائب المباشرة إلى نوعين: ١- الضرائب على الدخل، ٢- الضرائب على رأس المال:

1 عواضة، حسن (١٩٨٣)، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- والواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص٢٨٠.

2) راجع في معايير التفرقة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، وأوجه مميزات وسلبيات كل معيار من تلك المعايير: ناصر، زين العابدين علي (١٩٧٤)، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص١٦٦. ود. محمد سعيد فرهود، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية،١٩٩٠، ص١٨١.

١ - الضريبة على الدخل :

ضرائب الدخل هي تلك الضرائب التي تتخذ من الدخل وعاء لها، أي إن الدخل هو ما تُفرض عليه الضريبة، بمعنى أن الدخل هو الشيء الذي تغترف الدولة مؤونتها المالية منه بالضرائب، وهذا هو المقصود بالوعاء. والدخل يعني من الناحية الضريبية: "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود التي تتحقق بصفة دورية، من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار، خلال فترة معينة من الزمن". كما تتوسع بعض التشريعات في تحديد مفهوم الدخل فتأخذ، تعريفاً للدخل، بنظرية الزيادة الإيجابية في ذمة الممول، وذلك يعني: "مقدار الزيادة الإيجابية التي تطرأ على ذمة الشخص الطبيعي أو المعنوي خلال فترة معينة من الزمن"[١].

وتعد الضرائب على الدخل أوسع أنواع الضرائب انتشاراً؛ وذلك لأنها تنظر إلى الدخل على أنه المصدر الطبيعي المتجدد للضريبة، بصفته فريضة متكررة، وأنه العنصر الاقتصادي الذي تقع عليه – إلا في حالات استثنائية – كافة الضرائب على اختلاف أنواعها، ولأن الدخل يعد المعيار الأفضل للتعبير عن مقدرة الممول على الدفع، أي على المقدرة التكليفية للممول وطاقته في تحمل الأعباء الضريبية[٢].

وتتعدد الصور الفنية للضرائب على الدخل، ويمكن الاختيار بين أسلوبين رئيسين، هما أسلوب الضرائب النوعية على فروع الدخل، وأسلوب الضريبة الموحدة.

---

1) – ناصر زين العابدين علي، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٠٧.

2) - المحجوب رفعت، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، دون سنة نشر، ص٢١٠.

الأسلوب الأول :نظام الضرائب النوعية

أصبح النظام الضريبي، المطبق الآن في مختلف دول العالم، يتكون من عدد من الضرائب، خلافاً لما نادى به بعض المفكرين من تطبيق فكرة الضريبة الواحدة، لبعدها عن الواقع؛ فإن فرض ضريبة واحدة على مصدر من مصادر الدخل، وعلى فئة دون أخرى، فيه إهدار للعدالة، وإنكار لإنتاجية العديد من الأنشطة، وإخلال بمفهوم التضامن الاجتماعي. كما يعجز نظام الضريبة الواحدة عن الوفاء بحاجات الدولة المتزايدة إلى الأموال، ويصعب معه إصلاح ما قد يقع من ظلم، كما أنها لا تمكن الدولة من تحقيق أهدافها المختلفة[١].

وأصبح تعدد الضرائب هو سمة النظم الضريبية الحديثة، وصارت الضرائب على الدخل أوسع أنواع الضرائب انتشاراً؛ لما تحققه هذه الضرائب من أهداف مالية واقتصادية واجتماعية، فهي تميز بين فروع الدخل المختلفة، وتتخير أساليب التقدير والجباية الأكثر ملاءمة لكل نوع، وتتخيركذلك المعاملة المالية حسب مصادر الدخول، وليس معنى ذلك الإفراط في تعدد الضرائب[٢].

فالضرائب النوعية تفرض على الدخل حسب مصادره المختلفة، فتفرق بين دخول العمل ورأس المال، والدخول المختلطة، حيث تقسم كل منها بدورها إلى عدد من الأنواع؛ وتبعاً لذلك، فتتعدد الضرائب النوعية التي تصيب إيرادات هذه المصادر، فقد تفرض على دخول العمل ضريبة، مثل المرتبات والأجور وما في حكمها، إلى جانب ضريبة تسري على إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية، كمكاتب المحامين والعيادات الطبية والصيدليات والمكاتب الهندسية ...الخ. وعلى إيرادات رأس المال، فتفرض ضريبة على إيرادات العقارات المبنية وغير

1المحجوب رفعت ، المالية العامة، القاهرة، دار النهضة العربية، دون سنة نشر، ص ٢١٥ وما بعدها.
2 ناصر زين العابدين علي، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية ،القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢١١.

المبنية، كأرباح الودائع والأسهم والسندات والقيم المنقولة. أما بالنسبة للمصدر الثالث للدخول المختلطة، فقد تفرض ضريبة على الأرباح التجارية، وضريبة على الأرباح الزراعية، وهكذا ... وهذه الضرائب النوعية تختلف من دولة إلى أخرى، حسب ظروفها وأوضاعها الاقتصادية والسياسية والإدارية[1].

الأسلوب الثاني: نظام الضرائب الموحدة على الدخل

الضريبة الموحدة على الدخل تفرض على مجمل الدخول المستمدة من المصادر المختلفة، بعد خصم تكاليف الحصول عليها، فالأصل فيها عدم التمييز بين هذه الدخول، أياً كان مصدرها وأيا كانت طبيعتها، مع وحدة السعر المطبق، ومع توحيد أحكام تحديد الوعاء وإجراءات الربط والتحصيل. ويذكر أنصار هذه الضريبة بأنها أقرب إلى العدالة وهي مثال للضريبة الشخصية، حيث تمكن من مراعاة المقدرة التكليفية للممول، بمنحه الإعفاءات والتخفيضات التي تتلاءم وحالته المالية وأعباءه العائلية، و تتميز كذلك بيسرها في التحصيل، فهي النمط الأفضل، ولكن تطبيقها يتطلب وعياً ضريبياً متزايداً، وكفاءة إدارية مرتفعة، وإمساكاً منتظماً للحسابات[2]. ومن أهم عيوبها أنها لا تميز بين مصادر الدخل، على الرغم من وجوب اختلاف المعاملة الضريبية بحسب نوع المصدر، وذلك بسبب مدة بقاء المصدر وفنائه[3].

---

1 بركات عبد الكريم، و د. حامد دراز(٢٠٠١) – النظم الضريبية ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر ، ص ٤٢.-د . محمد سعيد فرهود . ضريبة الدخل، مجلة الحقوق، تصدر عن مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، العدد الأول، ص ٢١٦.

2 عواضة حسن، (١٩٨٣) المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- والواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ٢٩٢.

3 فرهود محمد سعيد . (١٩٩٣) ضريبة الدخل، مجلة الحقوق، تصدر عن مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، العدد الأول: السنة ١٧، مارس، ص١٥٢.

٢ - الضرائب على رأس المال

يقصد برأس المال، من وجهة النظر الضريبية، مجموع الأموال العقارية والمنقولة المادية والمعنوية، القابلة للتقويم نقداً والتي يملكها الشخص في لحظة معينة، سواء أكانت مدرة لدخل نقدي أم عيني أم كانت عاطلة عن كل إنتاج[١].

والضرائب على رأس المال هي ضرائب نوعية. وتنوعت الضرائب على رأس المال: فقد تفرض عليه بسعر منخفض فتدفع من الدخل، أو قد تكون بسعر مرتفع فتقتطع جزءاً منه؛ ففي الحالة الأولى يكون وعاء الضريبة هو رأس المال، ولكن انخفاض سعرها يسمح بدفعها من الدخل الذي ينتجه رأس المال، أي العنصر الاقتصادي الذي ترمى إليه[٢].

وتثير الضرائب على رأس المال العديد من الانتقادات، منها: أنها تؤدي إلى هدم جزئي للمقدرة الإنتاجية في الدولة، وإلى تثبيط همة المدخرين، وإلى الحد من الرغبة في الإنتاج، وعرقلة النشاط الخاص. كما أن شدة وقعها تدفع إلى التهرب منها بكافة الوسائل. ولكن مؤيدي هذه الضريبة يرون بأنها لا تؤدي إلى هدم رأس المال القومي إلا إذا أسيئ استخدام حصيلتها، بتوجيهها إلى استهلاك لا جدوى منه، في حينٍ يمكن بواسطة هذه الضريبة محاربة تراكم المدخرات العاطلة، التي تقلل من الطلب الفعال؛ مما يدفع إلى استخدامها وتشغيل الطاقات

---

1 بركات عبد الكري، و د. حامد دراز (٢٠٠١) – النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص ٢٠.

2 الحمود إبراهيم، و د.خالد سعد زغلول حلمي(٢٠٠٢)، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، ،دار النهضة العربية، مصر، ص٢٤٢.

المعطلة، بالإضافة إلى أنها مورد مالي يصل إلى جوانب من الثروة قد لا تصل إليها ضرائب الدخل ". والواقع إن النقاش النظري حول فرض ضريبة على رأس المال خفت حدته[١].

ونجد في التشريعات الحديثة أن **الضرائب على رأس المال** تفرض بسعر معتدل حتى يمكن دفعها من الدخل، أو بسعر مرتفع في حالة استثنائية خاصة؛ لتحقيق أهداف أخرى بجانب هدفها المالي.

٣- الضرائب على التركات

يقصد بهذه الضريبة تلك التي تفرض بمناسبة انتقال رأس المال من المتوفى إلى ورثته أو إلى الموصى لهم، وهي تعدّ من أهم الضرائب التي تتخذ رأس المال وعاءً لها. وحاول أنصار هذه الضريبة تبرير حق الدولة في فرض ضريبة التركات، وبوسعنا إجمال أهم المبررات التي ذكرها الكتاب فيما يلي:

١- إن الإرث ليس حقاً طبيعياً، وإنما هو حق تقرره الدولة بموجب قانون (حقاً قانونياً)، وعلى ذلك تقرر الدولة هذا الحق بالصورة التي تريدها. وللدولة مقابل تقرير هذا الحق أن تحصل على جزء من تركة المتوفى في صورة ضريبة، مع التنويه بأن ذلك يخالف الشريعة الإسلامية، فالميراث في الشريعة حق إلهي، قال تعالى: " لِلرِّجالِ نَصِيبٌ مِّمّا تَرَكَ الْوالِدانِ وَالأَقْرَبونَ، وَلِلنِّساءِ نَصِيبٌ مِّمّا تَرَكَ الْوالِدانِ وَالأَقْرَبونَ مِمّا قَلَّ مِنْهُ أَوْ كَثُرَ نَصِيباً مَّفْروضاً"[٢]

٢- إن الدولة تفرض ضريبة على التركات، مقابل ما تقدمه للمتوفى وورثته من خدمات، فالدولة تنفذ إرادة المورث الصريحة أو الضمنية من ناحية توزيع التركة، وتسليم أعيانها للورثة،

1 بركات د. عبد الكريم، و د. حامد دراز(٢٠٠١) – النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص ١٢٢.

2 سورة النساء: الآية ٧.

وحماية حقوقهم منها[1].

٣- إن ضريبة التركات تشكل نصيب الدولة في التركة، بعدّها وارثاً؛ فإذا كانت التركة تنتقل من المورث إلى ورثته، بناء على علاقة القرابة، فوفقاً لهذا المنطق نفسه، فيلزم أن ينتقل جزء من تركة المورث إلى الدولة، بناء على علاقة التبعية التي تربط المورث بالدولة، فالدولة هي الوارث لمن لا وارث له[2].

٤ - والضريبة على التركات ضريبة تعويضية للخزانة العامة، عمّا ضاع عليها من ضرائب تمكن المورثُ من التهرب من دفعها في أثناء حياته، وإذا افترضنا أن هناك تهرباً فإنه لا تناسبَ بين مقدار الضريبة وبين ما يكون الممول قد تهرب منه من ضرائب خلال حياته[3].

هذا، مع الإشارة إلى أن الضرائب على التركات تعود في جذورها لتلتقي مع الضرائب على رأس المال.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة

الضرائب غير المباشرة هي تلك التي ترد على استعمالات الدخل أو رأس المال، وتتكون من الضرائب على التداول، والضرائب على الإنفاق:

١ - الضرائب على التداول

تفرض هذه الضرائب على التصرفات القانونية (التداول القانوني)، وعلى تداول الأوراق المالية وانتقالها في التعامل(التداول المادي)، ومن أمثلتها: الضرائب التي تفرض بمناسبة انتقال

---

1 انظر نظريات المنفعة أو الخدمات التي تستند إليها ضريبة التركات في: د. زين العابدين علي ناصر، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ١٩٧٤، ص٣٥٧.

2 فوزي عبد المنعم، المالية العامة والسياسة المالية، الإسكندرية، منشاة المعارف، دون تاريخ نشر، ص١٥٢.

3 الحمود إبراهيم، ود.خالد سعد زغلول حلمي(٢٠٠٢)، الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، ص ٢٩٤.

الملكية، خاصة ملكية العقارات، من شخص إلى آخر(ضرائب التسجيل العقاري)، والضرائب التي تفرض على تحرير المستندات والمحررات، كالعقود والكمبيالات، وانتقال الشيك المصرفي من شخص إلى آخر، وتقديم العرائض إلى الدولة (الطوابع)[١].

٢ - الضرائب على الإنفاق:

ويقصد بالضرائب على الإنفاق[٢] ":الضرائب على الاستهلاك، حيث إنه يكوّن النسبة الكبيرة من الدخل المنفق". وتتعدد صور هذه الضرائب وأشكالها، من حيث نظامها وأسلوب تحصيلها، فهي: إما ضريبة على سلعة معينة بالذات منتجة أو مستهلكة في الداخل، أو عند دخولها أو خروجها من الدولة (الضرائب الجمركية)، كما أنها قد تفرض على مجمل الإنفاق. وتعدّ الضرائب على مجمل الإنفاق، في النظم المالية الحديثة، أهمّ صور الضرائب غير المباشرة، وهي التي أصبحت الدول تفرضها بطريقة القيمة المضافة؛ وذلك لتجنّب نقل العبء الضريبي برمته على المستهلك. وهذه تسمى: الضريبة المضافة (V.A.T)، أي إنها تفرض بمعدل واحد على الزيادة في القيمة المضافة للسلعة أو الخدمة، عند انتقالها من يد إلى يد أخرى وصولاً إلى المستهلك، وعلى كل مرحلة، بذات المعدل دونما زيادة[٣].

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص ٢٢٥.

2 بركات عبد الكريم، و د. حامد دراز(٢٠٠١) النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص ٢٦، ٢٧.

3 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٣) ضريبة الدخل، مجلة الحقوق، تصدر عن مجلس النشر العلمي بجامعة الكويت، العدد الأول: السنة ١٧، مارس، ص١٥٤.

ثالثاً:الضرائب العينية والضرائب الشخصية

ويمكن تقسيم الضرائب في تحديد سعرها إلى ضريبة شخصية وضريبة عينية، أي من حيث مراعاتها للمقدرة التكليفية للممول وتشخيص الاقتطاع الضريبي، وفي تحديدها للمادة الخاضعة للضريبة، وأحيانا تثار التفرقة بين الضرائب العينية والشخصية فيما يتعلق بربطها.

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تتجاهل شخص المكلف وظروفه الشخصية والعائلية، وتنظر فقط إلى الوعاء الذي تَنْصَبُّ فيه. أما الضرائب الشخصية فهي تلك الضرائب التي تأخذ في الاعتبار، عند فرضها على المال الخاضع لها، ظروف المكلف وحجم المال ومصدره، بمعنى أنها تدخل العوامل الشخصية في مقدرة الممول التكليفية[1].

ومن الواضح أن مثل هذه المقدرة لا تظهر بجلاء، إلا عند النظر إلى مجمل المقدرة التكليفية ... وتعد الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين مثالاً للضريبة الشخصية. وعلى العكس من ذلك، فإن الضرائب العينية هي تلك التي تفرض دونما نظر إلى حالة المكلف الشخصية، أو إلى ظروفه الاجتماعية والمالية[2]. هذا، ويمكن حصول تداخل بين التقسيمين؛ حيث إن الضرائب الشخصية، التي تَنْصَبّ على بعض جوانب الدخل أو على أنواع خاصة منه، تعدّ ضرائب عينية؛ وتحقيقاً لخصائصها، وتحقيقاً للعدالة وبعض أهداف المجتمع، فتدخل على هذه الضرائب بعض ملامح التشخيص: كإعفاء حد أدنى من الدخول، والتمييز بين أنواعها حسب مصادرها المختلفة، وتطبيق للأسعار التصاعدية بصورها الفنية المختلفة[3].

---

1 بركات عبد الكريم، و د. حامد دراز(٢٠٠١) – النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، ص٢٥.

2 الحمود إبراهيم ، ود.خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، الطبعة الثانية، دار النهضة العربية، مصر، ص ٢٤٥.

3 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص ٢٢٥و٢٢٦.

ومن الملاحظ أن الاتجاه الحديث، في الدول المختلفة، يميل إلى الأخذ بالضرائب الشخصية؛ مراعاة لظروف الممول التي تؤثر في مقدرته على الدفع، وتحقيقاً لأكبر قدر من العدالة. ولكن ذلك لا يعني التخلي عن الضرائب العينية، التي ما زالت لها مكانتها في العديد من الأنظمة، خاصة بعد أن أدخل على هذه الضرائب بعض عناصر التشخيص.

الفصل الثالث

ماهية الإيرادات والرقابة على استيفائها

تتكون الموازنة العامة من جانبين: النفقات العامة والإيرادات العامة. ويعني تحضير الموازنة العامة وإعدادها تقدير كل من النفقات العامة والإيرادات العامة لسنة قادمة.

وتهدف الدولة من حيث المبدأ إلى الحصول على الإيرادات، من أجل مواجهة النفقات العامة، ومن أجل إشباع الحاجات العامة، تلك الحاجات التي أصبحت اليوم متعددة ومتطورة، كالحاجات القانونية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية؛ وينبني على ذلك أن يكون الغرض من استيفاء الإيرادات تحقيق المنفعة العامة .

ويتم استيفاء إيرادات الدولة عن طريق وزاراتها الحكومية، وعن طريق الدوائر التابعة لها المنتشرة في الدولة. إلى جانب ذلك، فقد أنشأت الدولة عدة أنواع من الرقابة لاستيفاء هذه الإيرادات. ومن هذه الرقابات، بل وأهمها هو الرقابة القانونية؛ إذ تعتبر هذه الرقابة هي الطريقة التقليدية لإعداد الموازنة العامة، وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في الوقت الحاضر، والأكثر تطبيقاً.

ووفقاً لهذه الطريقة، فيتم إعداد الموازنة العامة باعتبار أن الهدف الأساسي للميزانية مقصور على تحقيق الرقابة القانونية؛ وذلك للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين، ثم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها، وفي حدود الاعتمادات المصرح بها.

لذلك، فسوف نتناول موضوع ماهية الإيرادات والرقابة على استيفائها، وذلك ضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية الإيرادات العامة ومراحل تطورها.

المبحث الثاني: الرقابة القانونية على استيفاء إيرادات الدولة.

المبحث الأول

ماهية الإيرادات العامة ومراحل تطورها

على الرغم من الاستعمال الشائع لهذا المصطلح: (الإيراد من منظور الـدخل)، إلا أنـه ليس من السهل وضع تعريف له أو تحديد معالمه؛ ذلك لأنه ينطوي على معاني مختلفة، فهـو في الاقتصاد مختلف عنه في المحاسبة، ومختلف أيضاً في التشريعات الضريبية.

لذلك، فسوف نتعرض، في المطلب الأول من هذا المبحث، إلى تطور مفهوم الإيـرادات العامة، ثم نتناول في المطلب الثاني مفهوم الإيرادات العامة فـي علـم الاقتـصاد والتـشريع الضريبي، ومن ثم نبين في المطلب الثالث أنواع الإيرادات.

المطـلب الأول

ماهية الإيرادات العامة في علم الاقتصاد والتشريع الضريبي

إن مفهوم الإيراد في علم الاقتصاد يحتوي على معان مختلفة عن معانيه في علم المحاسبة؛ لذلك، فسوف نتعرض له من خلال الأفرع التالية :

الفرع الأول

الإيراد في علم الاقتصاد والمحاسبة

يعرف الاقتصاديون الإيراد عموماً بأنه: " ما يتمثل في كل خدمة أو منفعة يحصل عليها الفرد من مصدر معين، ويعرف أيضاً بالثروة أو برأس المال، وذلك دون النظر إلى نوع الخدمة أو المنفعة أو المصدر لأي منها [١].

1 حلمي محمد، (١٩٥٦) تشاد، (قواعد تحديد الأرباح التجارية والصناعية من الناحيتين العملية والفنية) رسالة دكتوراه جامعة الإسكندرية، ص ٦٩ – ٧٠ .

ومن تعاريف الإيراد، التي لاقت الكثير من الاتفاق بين الاقتصاديين، ذلك التعريف الذي يعتبر (إيراد المنشأة لسنة ما هو مقدار الأرباح التي يمكن توزيعها على أصحاب المنشأة، بينما تبقى المنشأة دون تغيير في نهاية السنة، عما كانت عليه في أولها). كما يتخذ الإيراد عند الاقتصاديين مفاهيم متعددة [1].

بينما ينظر علم المحاسبة إلى إيراد المؤسسة، ولا يعير الإيراد الشخصي للفرد اهتماماً كبيراً؛ حيث ينظر لإيراد المشروع بوصفه وحدة محاسبية، حتى لو كان هذا المشروع منشأة فردية؛ وذلك انطلاقاً من فرض الشخصية المعنوية. والإيراد لدى المحاسبين هو نتيجة أعمال المؤسسة، وما توصلت إليه من ربح أو خسارة.

---

1 أهم المفاهيم الاقتصادية للإيراد:

المفهوم الأول: الإيراد سيل من الإشباع يحصل عليه الفرد.

هذا المفهوم للإيراد يشير إلى الإيراد الشخصي أو الفردي، وهو لا يتفق مع الفكر المحاسبي، لسببين:

الأول: المحاسبة تعطي الأهمية لإيراد الفرد.

الثاني: فكرة الإشباع لا يمكن قبولها في الفكر المحاسبي؛ لصعوبة تحقيق القياس الإيجابي غير الخاضع للتقدير الشخصي. ودرجة الإشباع تتأثر بعوامل مختلفة قد تختلف من شخص إلى آخر.

المفهوم الثاني: الإيراد سيل من السلع والخدمات.

هذا المفهوم يشير إلى إيراد المشروع، ويختلف عن المفهوم السابق في: أن السلع والخدمات هنا يمكن قياسها سواء بالكمية أو بالقيمة. هذا المفهوم يتفق مع الواقع في المفهوم المحاسبي للإيراد، فكلاهما يربط الإيراد بكمية السلع وبالخدمات التي تؤديها المنشأة لعملائها .

المفهوم الثالث: الإيراد القومي

وهو القيمة النقدية لناتج الإيراد القومي الصافي، وهو الذي يتمثل في كافة السلع النهائية والخدمات الشخصية المباشرة التي يضعها الجهاز الإنتاجي القومي تحت تصرف الجماعة على مدار السنة، بعد خصم مقابل الاستهلاك الطارئ على رأس المال القومي في أثناء عملية الإنتاج. ولا يعد الاقتصاديون الإيراد مرادفاً للربح، بل يعنون بالإيراد كل خدمة يتم الحصول عليها من مصدر مادي يطلق علبه الثروة أو رأس المال. أما الربح فيعدونه، إلى جانب الإيجار والأجور والفائدة، أحد أنواع توزيعات الإيراد.

انظر نمر حلمي محمود (١٩٦٩) – مجلة المحاسبة والإدارة والتزمين للبحوث العلمية، تجارة القاهرة، العدد ١٢، ص ٥-٦.

وعرف Finney الإيراد بأنه عبارة عن الزيادة في الأصول التي تنتج عن مبيعات المؤسسة، أو عن تأديتها خدمات لعملائها [١].

هذا التعريف مشابه لتعريف جمعية المحاسبين الأمريكية؛ إذ إنها عرفت الإيراد بأنه "التغير النقدي لمجموع المنتجات، أو الخدمات التي انتقلت من المشروع إلى عملائه، خلال فترة زمنية محددة" [٢].

ونرى أن التعريف الأخير أكثر دقة وتحديداً؛ حيث إن الإيراد هو مفهوم إجمالي، إذ يعنينا إجمالي الإيراد فقط [٣]

الفرع الثاني

الإيراد في التشريع الضريبي

يختلف مفهوم الإيراد بصفته وعاء للضريبة من حيث الزمان والمكان؛ نتيجة تفاعل عوامل متعددة يرجع بعضها إلى عوامل فنية أو مالية أو اجتماعية، وهذا هو الذي يؤدي إلى التعديلات المتتالية التي تصيب التشريعات الضريبية [٤] .

لهذا السبب، فإن أي مشرع ضريبي لم يحاول أن يضمن التشريع تعريفاً محدداً للإيراد؛ وذلك خوفاً من الصعوبات التي تعترض سبيله في إيجاد التعريف المناسب، أو خوفاً من المشاكل أو القيود التي تظهر عند التطبيق العملي، إلا أن ذلك لا يمنع من وجود المحاولات الفردية لتعريف

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة: الجزء الأول منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٣٩ .

2 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٩.

3 الجزيري محمد حسن (١٩٧٢) ضرائب الدخل، مكتبة عين شمس، القاهرة، ص ٢٨٧.

4 البطريق يونس أحمد، (١٩٧٠) النظم الضريبية، مكتبة المصري الحديث، القاهرة، ص١٢٤.

الإيراد، وفي ذلك يقول الدكتور صالح عجينة: (يتنازع الإيراد الواجب خضوعه للضريبة نظريتان رئيسيتان، هما [1] النظرية التقليدية ونظرية الإثراء). ولذلك، فسوف نستعرضهما على النحو التالي:

أولاً: النظرية التقليدية (نظرية المنبع)

وتعرف هذه النظرية الإيراد الضريبي بأنه: "القيمة النقدية أو القابلة للتقدير بالنقود، وهي التي تتحقق بصفة دورية من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار النسبي، خلال فترة معينة من الزمن .. [2]

ويتضح من ذلك بأنه يشترط في الإيراد عدة شروط، هي:

١. **الدورية**

تعني الدورية: التكرار مرات متعددة، وهو ما يقابل العودة والمجيء مرة أخرى، مثال على ذلك: "ثمار الأشجار"، فالكلمة تتضمن عودة الإيراد، أو على الأقل احتمال عودته وتكراره[3]

.

ويترتب على هذا الشرط أن الأرباح والمكاسب التي حصل عليها المكلف بصورة عارضة لا تعد إيراداً، ولا تخضع للضريبة. وقد تعرض شرط الدورية للنقد من كتاب القانونية نذكر منها (Seligman)، الذي ذهب إلى أن فكرة دورية الإيراد وانتظامه على وشك الزوال، وإن كانت آثارها لا تزال باقية؛ ففي الولايات المتحدة لا يستغرب الناس إخضاع الدخول

---

1 عجينة صالح، (١٩٦٥) ضريبة الدخل في العراق، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ص ٩٣.

2 ناصر زين العابدين علي، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٨٥ .

3 الجرف كمال، (١٩٧١) الضرائب العامة على الإيراد، مكتبة تجارة عين شمس، ص ٦٠

المتأتية من أرباح عرضية لضريبة الإيراد؛ لذلك، فإن كل إيراد نقدي أو يمكن تقديره بالنقود، ولو كان الحصول عليه بصورة عرضية، لا بد أن يخضع للضريبة[١] .

وفي نفس الاتجاه يقول(Fisher): "من الحماقة أن يقال: إن الإيراد يجـب أن يتـصف بالدورية والانتظام، ونحن نعلم أنه لا يتصف بذلك [٢].

٢. <u>وجود مصدر قابل للبقاء</u>

تتطلب الدورية أن يكون المصدر باقياً، أو على الأقل قابلاً للبقاء، وهنا يقول الدكتور عادل الحياري: "يترتب على شرط الدورية نتيجة رئيسية، وهي أن يكون مصدر الإيراد على درجة من الثبات، تقوم على إمداد إيراد دوري منتظم، ولا يعني الثبات هذا الدوام المطلق؛ إذ ليس من شيء ثابتاً ثباتاً مطلقاً في حياتنا البشرية، بل المراد هنا الثبات النسبي، أي قابلية الإيراد للبقاء مدة محدودة [٣] .

وإذا تأملنا في مصادر الإيراد وجدناها تتمثل في:

أ- رأس المال: ويتمتع بدرجة عالية من الثبات والاستقرار؛ ولذلك، فإن الإيراد الناتج عنه يعامل غالباً معاملة ضريبية تتناسب مع عظمة هذه الدرجة من الاستمرار. ومن المعروف أن رأس المال يدوم ولا يتوقف على عمر الفرد، كما أن من الممكن دائماً العمل على صيانته ومنع استهلاكه، بتجنيب جزء من إيراده السنوي مثلاً؛ لكي نضمن بقاءه واستمراره، حتى عندما يبلى؛ وذلك بإحلال رأسمال جديد بدلاً من القديم، لاستمرار أداء النشاط وإنتاج الإيراد .

---

1 شحاته محمد علي، (١٩٦٩) المحاسبة الضريبية عن ضريبة الأرباح التجارية والصناعية في التشريع المصري، مكتبة النهضة العربية، القاهرة، ص ٥٨ .

2 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٤١.

3 الحياري عادل، (١٩٦٨) الضريبية على الدخل العام، مطابع مؤسسة الأهرام، القاهرة، ص ١٧.

ب- العمل: وقد يكون العمل يدوياً أو ذهنياً، وينتج كلاهما الإيراد بصفة دورية، غير أن العمل لا يتمتع بنفس درجة الثبات والاستمرار التي يتمتع بها رأس المال، كما أن العمل يكلف صاحبه جهداً وعناءً في إنتاج الإيراد، وهو مرهون بالقدرة الإنسانية .

جـ- مصدر مختلط: ويكون من العمل ورأس المال بتفاعل العنصرين بعضهما مع بعض، فيساهمان في إنتاج الإيراد. ونظراً لكون الإيراد هنا مختلط بين عنصرين، فإن المعاملة الضريبية تكون وسطاً بين مدى تحقيق الإيراد الناتج من رأس المال، وتحقيق الإيراد الناتج من العمل[1] .

٣. **القابلية (للتقييم) نقداً**

إن إمكانية تقييم المنفعة، التي يتم الحصول عليها، بالنقود هي شرط أساس لاعتبار هذه المنفعة إيراداً، أما المنفعة التي لا تقدر بالنقود، فإنها لا تعدّ من قبيل الإيراد؛ ومن ثَمّ، فهي لا تخضع للضريبة؛ ففي هذه الحالة يستحيل معها تحديد مقدار الضريبة، ومن ثَمّ يستحيل فرضها، ومثال ذلك: عناية ربات البيوت ببيوتهن، فهذه لا تعدّ إيراداً [2].

٤. **خلال فترة زمنية محددة**

٥. وهذا يعني: أن احتساب قيمة الإيراد، الذي تحقق من المصدر الذي يتمتع ببقية الشروط الواردة في التعريف، يكون خلال فترة زمنية معلومة، تبدأ بتاريخ وتنتهي بتاريخ آخر، ويتم احتساب الإيراد المتحقق بين هذين التاريخين، ويتوالى احتساب الإيراد الجديد مع الفترة اللاحقة.

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة : الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٤٣.
2 شقير محمد لبيب، (١٩٧٥) المالية العامة، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ص ١٢٣.

ثانياً : نظرية الأثرياء

تتقابل هذه النظرية الموازنة في علم المحاسبة، وتتوسع هذه النظرية في مفهوم الإيراد فتعدّه الزيادة الإيجابية في ذمة الشخص (المعنوي أو الطبيعي)، خلال فترة زمنية معينة،[1] ويعني ذلك حصول الشخص على الإيراد بصورة منتظمة أو غير منتظمة، بصرف النظر عن المصدر الذي يأتي منه هذا الإيراد؛ إذ المهم أن يكون الشخص في نهاية السنة القانونية بمركز مالي أفضل مما كان عليه في بدايتها، وبمعنى آخر فإن الربح يشمل، وفقاً لنظرية الأثرياء، كل ثروة حققتها المنشأة مهما كان مصدرها، حتى لو تحققت مصادفة بلا مجهود وبلا سعي، بصرف النظر عن مداها، أي حتى لو تحققت مرة واحدة [٢] .

ومن الواضح أن منطق هذه النظرية يؤدي إلى إطلاق صفة الإيراد على أي زيادة إيجابية تطرأ على ذمة الشخص من فترة زمنية إلى أخرى، وهو ما يؤدي إلى الخلط من الناحية الفنية بين فكرة الإيراد في ذاتها، وفكرة رأس المال في ذاته؛ فإذا ما طرأت زيادة إيجابية، لها طبيعة رأس المال، في ذمة الشخص، فلا يمكن أن تعدّ هذه الزيادة من قبيل الإيراد .. [٣] .

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٤٥.
2 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتب جامعة عين شمس، ص ٢١٢.
3 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٤٧.

المطلب الثاني

تطور مفهوم الإيرادات العامة

كان الدفاع عن الجماعة هو الوجه الوحيد للحياة المشتركة بين أفراد القبيلة الواحدة؛ فلم تكن ثمة حاجة إلى الإيرادات العامة، ولو لتمويل الحروب. ولكن هذا الوضع تطور نتيجة تمركز السلطة بيد حاكم قوي[١].

الفرع الأول

بيان التسلسل التاريخي لمفهوم الإيرادات

كان الحاكم مسؤولاً عن إيجاد الإيرادات اللازمة لتلبية رغباته وقيامه بواجباته؛ ذلك لأنه السيد والمطلق التصرف بالأموال القائمة ضمن حدود بلاده، فهو يمنحها حيناً للمقربين والحاشية، ويحتفظ بها عموماً للاستفادة من ريعها وإيراداتها. و نتيجة لذلك، فكان كل إيراد يأتي من هذه الملكية إنما هو إيراد التاج، ينفقه على تصريف أمور الدولة وتلبية حاجاتها. فلم تعرف الممالك والحضارات القديمة المؤسسات القانونية والسياسية التي تفرق بين شخصية الحاكم وشخصية الدولة، فكانت الملكية العامة ملكية أميرية تعود لشخص الأمير. وكان مال الحاكم هو مال الدولة وخزينة الدولة هي خزينة الحاكم الخاصة، ولم تساعد هذه النظرة في إيجاد مفهوم للإيرادات العامة يختلف عن إيرادات الحاكم الخاصة [٢].

فكانت الفكرة الغالبة حين انتشر نظام الإقطاع في القرون الوسطى، " أن الأرض لله عز وجل، يستخلف عليها أولياء الأمر، فتكون لهم ويوزعون أقاليمها بين أمراء الأجناد عندهم،

1 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٧٧.

2 فوزي عبد المنعم، (بدون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشاة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٠.

ويوزع الأمير إقليمه بين تابعيه، والتابع يوزع مقاطعته بين مختاريه، والمختار يوزع كورته بين جماعته، وهكذا تجري السلسلة نزولاً حتى تنتهي بالزراع. فيدعى الأعلى متبوعاً والأدنى تابعاً. ومن حقوق المتبوع على التابع أن يلبي دعوته إلى الحرب بعدد معين من الجند المجهزين، وأن يفديه بماله وروحه عند الحاجة، وأن يدفع لخزينة المتبوع مبالغ معينة من الأموال ..[١].

ومع ضعف عهد الإقطاع توحدت المقاطعات، وعقد اللواء للملك صاحب السلطان المطلق. لكن هذا التطور لم يغير النظرة إلى مفهوم الإيرادات العامة، حتى إن بعض الملوك كانوا يدّعون أن أراضي الدولة جميعها ملك لهم، يتصرفون بها وفق رغباتهم. وبقيت الإيرادات العامة تعتمد أساساً على الأملاك العامة، أو ما كان يعرف بأملاك الحاكم الخاص أو الأملاك. وقد وجد العرب المسلمون في الكتاب والسنة قواعد أساسية تحدد أنواع الإيرادات العامة ومصادرها، كما اقتبسوا ما كان معمولاً به في البلاد المفتوحة، حتى توصلوا إلى تنظيم ديوان الخراج في عهد الخليفة الراشد عمر بن الخطاب [٢].

ولما تطور مفهوم الدولة وعظمت وظائفها وازدادت نفقاتها، لم تعد إيرادات أملاك الحاكم تكفي لتلبية الحاجات العامة المتزايدة؛ فكان يتجه إلى الرعية يطلب العون والمساعدة. وكان ذلك في صورة تبرعات اختيارية حين لا تلم بالبلاد نائبة، أو حين يتعلق الأمر بالدفاع عن الأمة والذود عن كيانها. ولم تلبث هذه التبرعات الاختيارية الاستثنائية أن صارت فرائض إجبارية ودائمة؛ نتيجة تناقص الإيرادات الإقطاعية من جهة، ولعدم استجابة الرعايا لطلبات

---

1 الحمود د. إبراهيم و د.خالد سعد زغلول حلمي، (٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة ، مصر، الطبعة الثانية، ص ٦٠.

2 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة : الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٣٢.

الحاكم المتزايدة بالتبرع بها من جهة أخرى [١] ، فظهر مفهوم الاقتطاعات العامة مورداً أساسياً للدولة، تغطي به نفقاتها وتحقق المنافع العامة. وكان لا بد أن يقابل ذلك تبدل في مفهوم الإيرادات، فلم تعد تلك الإيرادات تأتي من أملاك خاصة للحاكم، وإنما صارت إيرادات مصدرها الرعية، وتوضع تحت تصرف جهة عامة تستخدم امتيازاتها القانونية في إدارتها؛ فهي من ثَمّ، إيرادات عامة، يتم توزيع العبء الناجم عنها بين المكلفين توزيعاً عادلاً وفق مبدأ المساواة؛ فظهر من هنا مفهوم المال العام الذي يختلف عن مال الحاكم الخاص، ونشأت مجموعة من القواعد القانونية التي تنظم العلاقة القانونية للدولة مع الآخرين، على أساس من السلطة والسيادة. وكان لزاماً، نتيجة هذا التطور، أن تصبح الإيرادات العامة وسيلة مالية أساسية تستخدمها الدولة لتوفير المال اللازم لتغطية النفقات العامة، وأداة للتأثير في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وتحقيق أهداف الدولة العامة[٢].

تتعدد أنواع الإيرادات العامة وتتشعب: فقسم منها يأتي من الفرائض القانونية كالضريبة، والرسم، وشبه الضريبة، وقسم آخر من الدين العام، وقسم ثالث يأتي من إيرادات أملاك الدولة، وهي تشمل في معناها الضيق جميع الموارد التى تدخل الخزينة العامة، من إدارة أموال الدولة، المنقولة وغير المنقولة، واستثمارها. [٣]

وتدل في معناها الواسع، إضافة إلى الموارد السابقة، على كلّ ما يدخل خزينة الدولة، جرّاء استثمار المؤسسات الصناعية والتجارية والقانونية. وظهرت أهمية هذا النوع من

---

1 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة : دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة ، ص ٧٨.

2 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٢.

3 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٧٨ و ٧٩.

الإيرادات العامة في القرن العشرين، حين تدخلت الدولة في الأمور الاقتصادية والاجتماعية، واتسعت ملكيتها الخاصة، إما تبعاً لعقيدة اقتصادية سياسية كما في الدول الاشتراكية، وإما لأحوال خاصة، كما في الدول غير الاشتراكية، التي اتسع فيها القطاع العام لأسباب وظيفية تتعلق بطبيعة الخدمات العامة. فأخذت هذه الدول على عاتقها القيام بأعباء المشروعات التي تؤدي في الأصل خدمة عامة، ويحتاج سير العمل فيها إلى سلطة خاصة، وتدرّ في الوقت نفسه إيراداً عاماً يغذي الخزانة العامة بالمال؛ فظهرت، نتيجة لذلك، إيرادات أموال الدولة في صورة إيرادات عقارية وصناعية وتجارية ومالية، أقدمها الإيرادات العقارية التي تأتي من ملكية الدولة للأراضي والمباني والثروات الطبيعية. وتعدّ ملكية الدولة للأرض أقدم أشكال الملكية وأهمها.[١]

الفرع الثاني

مفهوم الإيرادات في ظل النظامين الاشتراكي والرأسمالي

بعد أن تخلت الدولة عن تحكمها ودورها الجوهري في الملكية، خاصة في القرنين الثامن عشر والتاسع عشر، عادت من جديد، في العصر الحاضر، إلى تملك الأراضي تحت تأثير المبادئ الاشتراكية، بقصد القضاء على الملكيات الكبيرة، وبهدف تحرير الفلاح من السيطرة والاستغلال.[٢]

وتحقق الدولة إيرادات كبيرة جراء توزيع هذه الأراضي، أو نتيجة استغلالها مباشرة في صورة مزارع نموذجية، أو بتأجيرها للغير. كما تملكت بعض الدول عقارات مبنية على أثر الثورات التي أدت إلى إلغاء الملكية الفردية، أو نتيجة عدَ الدولة وارث من لا وارث له، أو عن

---

1 المحجوب رفعت، (١٩٧١) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٧٧.

2 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٣٣.

طريق الهبة أو الوصية[1]. وتقوم الدول باستثمار الأبنية التي تمتلكها، فتحصل على ريع يدخل ضمن إيرادات أملاكها العقارية. ولعل أهم الممتلكات العقارية تلك التي سخرها الله سبحانه للإنسان، والتي تتحول بفضل الجهد البشري إلى موارد اقتصادية ذات قيمة كبيرة، كالثروات المعدنية الكامنة في باطن الأرض والحِراج ومجاري المياه[2].

وتتبنى الدول النامية عادة خططاً اقتصادية طَموحاً لزيادة الناتج القومي، ولرفع سوية المواطنين المعاشية، وهي تعتمد في سبيل ذلك على إقامة المشروعات الصناعية وامتلاكها؛ وتدرّ هذه الملكية الصناعية أرباحاً تؤلف إيرادات عامة، وتختلف أهميتها من دولة إلى أخرى [3].

وكانت الإيرادات العامة التجارية والقانونية شبه معدومة في الماضي، لأن " الأصل في الدولة أن تكون راعية لا تاجرة "، لكن الدولة تدخلت في العمليات التجارية والقانونية بفعل النظام الاقتصادي. أما الدول ذات الاقتصاد الحر، فكان تدخلها في هذه الفعاليات: تارة لأن ذلك يتعلق بسيادة الدولة كإصدار الأوراق النقدية وسك النقود، وتارة أخرى لتأثير العمليات التجارية في الاقتصاد القومي كالتأمين والمصارف (البنوك)، وطوراً لطبيعة المادة المتاجر بها كالمواد الغذائية الأساسية التي توفرها الدولة للمواطن بأسعار معقولة وثابتة، أو كأن تكون شائعة الاستهلاك، تبغي الدولة احتكار المتاجرة بها تحقيقاً للربح. إن ممارسة الدولة للعمليات التجارية القانونية توفر أرباحاً تدخل في عداد إيراداتها العامة [4] .

---

1 الحمود إبراهيم، ود. خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص ٦٠.

2 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٥.

3 الحمود إبراهيم، ود.خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص ٦٠ و ٦١.

4علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة : دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٧٩.

يختلف اعتماد الدولة على كل من هذه الموارد، تبعاً للنظام الاقتصادي الغالب؛ فالاقتطاعات العامة تهيمن على موارد الدول غير الاشتراكية، في حين تعتمد الدول الاشتراكية على إيرادات استثماراتها وأملاكها الخاصة، وتأخذ فئة ثالثة من الدول بأسلوب وسط، يختلف من دولة إلى أخرى، تبعاً لحجم القطاع العام وفعاليته [١] .

وتشهد الإيرادات العامة تطوراً في الأهمية، فكانت أهميتها تقتصر في ظل الدولة الحارسة، على تزويد الخزينة العامة بالأموال اللازمة لها، ولما كانت وظائف الدولة محددة، ونفقاتها محددة، فكانت إيراداتها محددة الحجم والأهمية، بل كانت أهمية الإيرادات العامة قاصرة على جباية المال فحسب. وتماشت هذه النظرية للإيرادات العامة مع عقيدة الدولة والسياسة الاقتصادية في ذلك الحين [٢]، فإذا كان النشاط الاقتصادي يعتمد على المبادرة الفردية، فالمبادرة الفردية تضعف كلما ازدادت الإيرادات العامة؛ فكانت الدولة ذات الاقتصاد الحر تسعى الى تنشيط المبادرة الفردية بجعل الإيرادات العامة في الحد الأدنى الممكن لها، وذلك بتحديد الاقتطاعات العامة والمحافظة على رأس المال الخاص [٣].

ومع ذلك، فعلماء القانون الأوائل اهتموا بدراسة الإيرادات العامة وبوضع الإطار النظري لها، وبوضع الأصول العلمية لتنظيمها؛ لأن الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة وتسيير المصالح الإدارية للدولة، تتوقف أساساً على جباية الإيرادات العامة. بل كان الغرض الأصلي لعلم القانون، هو توفير الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات العامة [٤].

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٣٤.

2 المحجوب رفعت، (١٩٧١) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٧٨.

3 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٧.

4 الحمود إبراهيم، ود. خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص ٦١.

وازدادت أهمية الإيرادات العامة في الدولة الراعية المتدخلة لسببين رئيسيين:

الأول: إن النظرة إلى الإيرادات العامة لم تعد تقتصر على كونها آلة لجمع المال، بل هي بالإضافة إلى ذلك أداة للتأثير في الحياة العامة، فتسعى لكي تحقّق أهدافاً اقتصادية واجتماعية إلى جانب غرضها المالي [١].

الثاني: إن وظائف الدولة ازدادت، فتطور حجم النفقات العامة، وكان لا بد بالمقابل من العمل على زيادة الإيرادات العامة والعناية بدراستها دراسة واسعة؛ فبعد أن كانت أهمية الإيرادات العامة تقتصر على الحجم والكم، في ظل الدولة الحارسة، أصبحت في ظل الدولة الراعية تتعدى ذلك إلى النوع والكيف أيضاً [٢].

وتتألف الإيرادات العامة، في المملكة الأردنية الهاشمية من عدة أنواع رئيسية، هي: الضرائب، والرسوم، وبدلات الخدمات، وإيرادات أملاك الدولة واستثماراتها العامة، وإيرادات متنوعة، والفائض المتاح، وإيرادات استثنائية.

وقد أدت مجموعة من العوامل إلى الأخذ بهذا التصنيف للإيرادات العامة، أهمها تطور عقيدة الدولة ووظائفها. فأصبحت إيرادات الدولة العامة تشمل التكاليف العامة الناجمة عن الإيرادات السيادية لمختلف أنواع الضرائب والرسوم، وتشمل كذلك الأرباح التي تجنيها الدولة من تدخلها تدخلاً مباشراً في الفعاليات الزراعية والصناعية والتجارية والقانونية [٣] .

كما ظهرت القروض العامة بوصفها نوعاً رئيسياً للإيرادات العامة، مما يؤلف مصدر تمويل غير منتظم، تلجأ الدولة إليه في الغالب لتمويل مشروعات التنمية الاقتصادية

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٣٦.

2 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٤٨.

3 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة، والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٨٠.

والاجتماعية، علماً بأن حجم الإيرادات العامة قد ازداد في المملكة الأردنية الهاشمية بمقدار زيادة حجم النفقات العامة.

لقد تطور مفهوم الإيرادات العامة مع تطور المؤسسات الديمقراطية في العالم، وتعددت أنواع الإيرادات العامة مع ازدياد وظائف الدولة وتدخلها في الشؤون الاقتصادية والاجتماعية. فالإيرادات العامة هي الوسيلة القانونية التي تمكن الدولة من تنفيذ سياستها العامة، والإدارة الناجحة هي التي توزع الأعباء العامة وفق مبدأ العدالة والمساواة [١].

المطلب الثالث

أنواع الإيرادات

جرى العرف على تقسيم الإيرادات إلى ثلاثة أقسام حسب طبيعتها، وهي[٢]:

الفرع الأول

الإيرادات العادية

ويقصد بالإيرادات العادية تلك التي تحصل الدولة عليها بصفة منتظمة ودورية، ومثلها: الإيرادات العامة من أملاك الدولة (الدومين)، ومن الضرائب والرسوم.

ويتسم هذا النوع من الإيرادات بالسمات التالية: [١]

---

1 المحجوب رفعت، (١٩٧١) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٧٩.

2 علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٨٧.

١. يتكرر عادة بشكل منتظم من فترة محاسبية لأخرى؛ ولذا، فمن الممكن توقعها، كما يلاحظ أن هناك علاقة سببية بينها وبين النفقات التي تنفق من أجل الحصول عليها.

٢. يتعلق بالفترة المحاسبية الحالية: لأنها تتحقق خلال الدورة العادية للمنشأة. وبالإضافة إلى ما تقدم، فنرى أن هذه الإيرادات أرباح إجمالية؛ إذ إنها تشكل الجانب الدائن في حساب المتاجرة. ويقصد بالربح الإجمالي[٢] بصفة عامة الفرق بين صافي قيمة المبيعات من ناحية، وبين تكلفة هذه المبيعات من ناحية أخرى. وما من شك في أن الأرباح التجارية، سواء أكانت إجمالية أم صافية، إنما تتحدد على أساس الأرباح المكتسبة النظرية، حيث ينتج الربح الإجمالي من الفرق بين المبيعات وبين بضاعة أول المدة، والمشتريات بعد طرح بضاعة آخر المدة..[٣]

الفرع الثاني

الإيرادات غير العادية

ويقصد بالإيرادات غير العادية تلك التي تحصل عليها الدولة بصفة غير منتظمة وغير دورية، ومثلها: الإيرادات العامة من القروض العامة والإصدار النقدي الجديد.

---

1 حلمي عبد القادر حلمي (١٩٧١) الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص٦٩.

2 نمر نجية (١٩٦٨) الإطار المنطقي لنظرية المحاسبة، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

3 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٥٣.

هذه الإيرادات يُتحصل عليها نتيجة عوامل إدارية أو قانونية أو اقتصادية، ولا يمكن بل يصعب التحكم فيها، وهي إرادية لأنها متعلقة بتحديد ربح عن المادة القانونية المعمول عنها الحسابات، ولكن مع ذلك فهي إيرادات غير عادية نظراً إلى أنها لا تنتج عن النشاط التجاري العادي للمشروع[1].

ومن أمثلة هذه الإيرادات الفرعية للمنشآت: تعويضات التأمين، وبيع المخلفات، والإعلانات، وتحصيل الديون المعدومة.

وتتميز هذه الإيرادات بما يلي[2] :

١. لا يشترط أن تكون هذه الإيرادات متعلقة بالمدة القانونية الحالية، بل قد تكون متعلقة بمدة سابقة .
٢. هذه الإيرادات غير متكررة.
٣. لا تنشأ هذه الإيرادات عادة نتيجة جهد مبذول، ولكنها تنشأ نتيجة بروز عوامل من الصعب التحكم فيها.

الفرع الثالث

الإيرادات الجبرية والإيرادات غير الجبرية

يقسم بعض كتاب القانون العام الإيرادات العامة، من حيث السلطة التي تتمتع بها الدولة في الحصول عليها، إلى إيرادات جبرية، وهي تلك التي تحصل عليها الدولة بالإكراه، وإلى

---

1 الصعيدي عبد الله، (١٩٨٨) الضرائب على الدخل في التشريع المصري، مكتبة جامعة عين شمس، ص١٣٦.

2 حلمي عبد القادر والدكتور عيسى أبو طبل،(١٩٦٧) المحاسبة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٦٣.

إيرادات غير جبرية، وهي تلك التي تحصل عليها الدولة بغير إكراه، وقد قيلت هذه التفرقة أساساً للتفرقة بين إيرادات الضريبة وإيرادات المشروعات العامة، ثم أخذت بعد ذلك اتساعها بصفتها تفرقة بين جميع أنواع الإيرادات العامة.[١]

والإيرادات غير الجبرية تشمل إيرادات المشروعات العامة غير المتمتعة بسلطة احتكارية تسمح برفع ثمن منتجاتها عن مستوى المنافسة، وهي تشمل أيضاً الرسوم والقروض الاختيارية.[٢].

إلا أنه يؤخذ على هذا التقسيم عدة مآخذ، أهمها:

أ- وجود أنواع من الإيرادات العامة لا تدخل في أحد هذين القسمين، ومثال على ذلك: إيرادات المشروعات العامة التي تتمتع بسلطة احتكارية، وإيرادات الإصدار النقدي (التمويل التضخيمي)[٣].

ب- إن هذا التقسيم يسقط من حسابه أن الدولة تتمتع بسلطات واسعة في تحديد أثمان السلع التي تنتجها المشروعات العامة، وكذلك في تحديد الرسوم التي تحصل عليها مقابل خدمات المرافق العامة. وبالنسبة للرسوم فيلاحظ أنها تفرض عادة على خدمات لا يمكن للأفراد الاستغناء عنها، مما يشكل إمكانية عدّها إيرادات جبرية..[٤]

ج- وأخيراً يؤخذ على هذا التقسيم أن معيار الإكراه الذي يستند إليه في إجراء التفرقة بين الإيرادات غير الجبرية، أنه لا يتمتع بالوضوح. فهل يقصد به الإكراه القانوني أو الإكراه

---

1 الحمود إبراهيم، ود.خالد سعد زغلول حلمي،(٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص ٧٤.

2 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص٤٨.

3علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٨٩.

4 الحمود إبراهيم، ود.خالد سعد زغلول حلمي، (٢٠٠٢) الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، ص٧٧.

الفعلي؟ فإذا كان يقصد به الإكراه الفعلي، فيمكن حينئذ عدّ الإيرادات العامة من الرسوم وإيرادات المشروعات العامة التي تتمتع بمركز احتكاري، يمكن عدّها إيرادات جبرية. وعلى العكس من ذلك، فإذا أخذنا الإكراه بالمعنى القانوني، فبوسعنا عدّ الإيرادات العامة، من الضرائب غير المباشرة، من بين الإيرادات غير الجبرية..[١]

الفرع الرابع

إيرادات الاقتصاد العام والإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص

يقصد بإيرادات الاقتصاد العام تلك التي لا يتمتع بمثلها أشخاص القانون الخاص، وهي تلك التي تعتمد على السلطة السيادية للدولة، ويمكن إن تسمى لهذا السبب بالإيرادات السيادية، وهي تشمل الإيرادات من الضرائب والرسوم، ومن الإصدار النقدي الجديد، ومن الغرامات الجنائية. ويقصد بالإيرادات الشبيهة بإيرادات الاقتصاد الخاص، تلك التي تماثل إيرادات أشخاص القانون الخاص، ومثلها: إيرادات المشروعات العامة والقروض والإعلانات[٢].

إلا أنه يغيب عن هذا التقسيم أنه يسقط من حسابه ما تتمتع به الدولة من سلطات واسعة، لا يتمتع بها أشخاص القانون الخاص، في نطاق تحديد أثمان منتجات المشروعات العامة التي تتمتع بسلطة احتكارية، مما يسمح لها بتحديد هذه الأثمان فوق مستوى نفقة الإنتاج، وهو ما يعني في نظر بعض الكتاب أن هذه الأثمان تتضمن ضريبة مستترة. ولا شك أن هذه السلطات

---

1 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة العامة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٥٥.

2 المحجوب رفعت، (١٩٧١) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٨٥.

الواسعة التي تتمتع بها الدولة تحول دون تشبيه أملاك الدولة (الدومين) بإيرادات أشخاص القانون الخاص، هذا التشبيه الذي يعدّ في الحقيقة أساس هذه التفرقة[١].

الفرع الخامس

الإيرادات الأصلية والإيرادات المشتقة

الإيرادات الأصلية هي الإيرادات التي تحصل عليها الدولة من إيراد ممتلكاتها، وهي ما عرف في الفكر المالي بإيرادات القطاع العام. أما الإيرادات المشتقة، فهي تلك التي تحصل عليها الدولة عن طريق اقتطاع جزء من ثروة الآخرين، ويشمل هذا النوع باقي الإيرادات العامة.[٢]

وترجع هذه التفرقة إلى الحالة القانونية التي كانت سائدة في العهود الإقطاعية؛ حيث كانت تختلط القانونية العامة بالقانونية الخاصة. ولذا، فكانت إيرادات أملاك الأمير أو أملاك الدولة هي الإيرادات الأصلية، وما عداها فتعدّ إيرادات غير أصلية أو غير عادية، ولكن انفصال القانونية العامة عن القانونية الخاصة من ناحية، واعتماد الدولة من ناحية أخرى على الضرائب، بشكل منتظم، بوصفها مصدراً دائماً للإيرادات العامة- أفقد هذه التفرقة أهميتها[٣].

1 فوزي عبد المنعم،(دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص ٥٥.

2علي ناصر زين العابدين، (١٩٧٤) علم المالية العامة، دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ٩١.

3 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا، ص ٤٩.

الفرع السادس

الأرباح الرأسمالية بصفتها صورة من صور الإيرادات

تمثل الأرباح الرأسمالية أحد أنواع الإيرادات، وهي القيمة المتحصّلة من بيع أصل من الأصول الثابتة التي تقتنيها المنشأة. هذا، وينظر المحاسبون إلى الأرباح الرأسمالية على أنها الزيادة في المتحصلات التي تنشأ عقب بيع، بخلاف المخزون السلعي. والواقع، إن الأصول الرأسمالية لا تقتنى بغرض بيعها، وإنما بقصد الإنتاج؛ ولذا، فالمفروض عدم التصرف في هذه الأصول. فإذا تم التصرف فيها فيكون ذلك بصفة عارضة. لذلك، فإن الربح الذي يتحقق من ذلك يكون عارضاً[١] .

كما أن الأرباح قد تكون أرباحاً حقيقية وقد تكون غير حقيقية:

- **الأرباح الحقيقية**: في حالة بيع هذه الأصول يتحقق من وراء ذلك ربح، يتمثل في الفرق بين ثمن البيع وبين التكلفة التاريخية، مطروحاً منها جملة الاستهلاك.[٢]
- **الأرباح غير الحقيقية**: ويكون ذلك في حالة إعادة تقييم الأصل، فقد تلجأ المنشأة في بعض الأحيان، لظروف معينة، إلى إعادة تقييم أصولها، كما في حالة تغير شكل المنشأة القانونية، بسبب انفصال أحد الشركاء، وفي هذا الصدد يجب أن نفرق بين حالتين:[٣]

الحالة الأولى: إذا كان الهدف من إعادة التقييم هو فقط إظهار القيمة الفعلية لهذه الأصول في دفاتر المنشأة، فلا يمكن في هذه الحالة أن يكون هناك أرباح؛ حيث إن الزيادة هنا وهمية وليست حقيقية.

---

1 المحجوب رفعت، (١٩٩٠) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٨٧.

2 المحجوب رفعت، (١٩٧١) المالية العامة، الكتاب الثاني، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، ص ٨٧-٨٨.

3 عواضة حسن، (١٩٨٣) المالية العامة، دراسة مقارنة (الموازنة – والنفقات – والواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ١٢٠.

الحالة الثانية: إذا كان الهدف من التقييم هو تغير الشكل القانوني للمنشأة، فتعدّ الزيادة في هذه الحالة أرباحاً، ولكن مدى خضوعها للضريبة يتوقف على موقف المشرّع الضريبي من إخضاع الأرباح الرأسمالية إلى الضريبة من عدمه.

المبحث الثاني

الرقابة القانونية على استيفاء إيرادات الدولة

تعدّ الرقابة القانونية هي الطريقة التقليدية لإعداد الموازنة العامة. وهي الطريقة الأكثر شيوعاً في الوقت الحاضر والأكثر تطبيقاً.

ووفقاً لهذه الطريقة، فإعداد الموازنة العامة يتمّ باعتبار أن الهدف الأساسي للميزانية مقصور على تحقيق الرقابة القانونية؛ وذلك للتأكد من تحصيل الإيرادات وفقاً للقوانين، ثم إنفاقها في الأغراض المخصصة لها وفي حدود الاعتمادات المصرح بها.

ولكي نتعرف على الرقابة القانونية في استيفاء إيرادات الدولة، فسوف نتناولها ضمن المطالب التالية:

المطلب الأول

تعريف الرقابة القانونية وأهميتها

سنتكلم في هذا المطلب، عن تعريف الرقابة القانونية وأهميتها، على النحو التالي:

الفرع الأول

تعريف الرقابة القانونية

الرقابة لغة: هي المحافظة والانتظار والاطلاع على الأحوال[1]؛ فالرقيب يعني (الحافظ والمنتظر والحارس أو الأمين على الضرائب).[2]

أما اصطلاحاً، فقد تعددت تعريفات الباحثين للرقابة بشكل عام وللرقابة القانونية بشكل خاص، مما أدى إلى ظهور ثلاثة اتجاهات مختلفة فيما يتعلق بتعريف الرقابة، وسنتطرق إلى هذه الاتجاهات على النحو التالي:

الاتجاه الأول: يهتم أصحاب هذا الاتجاه بالجانب الوظيفي للرقابة، ويركزون على الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، فهم يهتمون بوجود عمليات معينة يلزم توافرها قدر الإمكان لتحقيق الرقابة، وهي تتضمن تحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها[3]. وفقاً لهذا الاتجاه فيعرف البعض الرقابة بأنها: (مجموعة الآليات والوسائل التي تتبع لمراجعة التصرفات القانونية وتقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، ولقياس مستوى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعة، وللتأكد من أن الأهداف المتحققة هي ما كان يجب تحقيقه،

---

1 الجرجان علي محمد ، (١٩٨٣) التعريفات، دار الكتاب العالمية، بيرو، بيروت، ص ٢١٠ .

2 الفيروزي ابادي مجد الدين محمد يعقوب ، (٢٠٠٧) القاموس المحيط، الطبعة الأولى، دار المعرفة، بيروت، لبنان، ص ٥٢٣.

3 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص١٣٠.

وأن تلك الأهداف تحققت وفق الضوابط الموضوعة وخلال الأوقات المحددة لها)[١]. ومن هذه التعاريف أيضاً: (إن الرقابة هي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة، والكشف عن معوّقات تحقيقها، والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن)[٢]

الاتجاه الثاني: يركز أنصار هذا الاتجاه على الخطوات التي يتعين القيام بها لإجراء عملية الرقابة، فلكي تتم عملية الرقابة يتطلب الأمر وجود بيانات عن أوجه النشاط المختلفة، بوصفها شرطاً أساساً للقيام بالرقابة، على أن تعدّ بشكل يمكن الاستفادة منها في متابعة النشاط ومراجعة نتائج الأعمال وفحصها[٣]. ووفقاً لهذا الاتجاه، فيعرف البعض الرقابة بأنها: (مجموعة من العمليات التي تتضمن جمع البيانات وتحليلها، للوصول إلى نتائج تقوم بها أجهزة معينة، للتأكد من تحقيق المشروع لأهدافه بكفاية، مع إعطاء هذه الأخيرة سلطة التوصية باتخاذ القرارات المناسبة)[٤]، وعرفها آخرون بأنها: (مجموعة العمليات والأساليب التي يتم بمقتضاها التحقق من أن الأداء يتمّ على النحو الذي حددته الأهداف والمعايير الموضوعة).[٥]

الاتجاه الثالث: يركز أنصار هذا الاتجاه على الأجهزة التي تقوم بالرقابة، وتتولى الفحص والمتابعة وجمع المعلومات وتحليل النتائج؛ فالرقابة عندهم تعني أجهزة معينة تقوم بمجموعة من العمليات للتأكد من تحقيق الهيئات الخاضعة للرقابة لأهدافها بكفاءة، مع

---

1 حشيش عادل أحمد، (١٩٩٢) أساسيات المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٢٣٣.

2 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل،عمان، الأردن، ص ٨٨.

3 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٠١.

4 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل،عمان، الأردن، ص ٨٩.

5 محمد إسماعيل محمد، (١٩٩٤) الرقابة على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، الإمارات، ص ١٨٠.

إعطاء هذه الأجهزة صلاحية اتخاذ القرارات المناسبة[1]. ووفقاً لهذا الاتجاه، فقد عرف البعض الرقابة بأنها: (عملية تقييم وفحص ومراجعة، تقوم بها أجهزة مختصة للتأكد من تحقيق المشروع للأهداف والسياسات والبرامج الموضوعة بكفاءة، مع إعطاء هذه الأجهزة سلطة التوجيه باتخاذ القرارات المناسبة التي تتضمن سير العمل، وأن توفر لها المعايير التي تحدد درجة الانحراف عن الأهداف والبرامج الموضوعة.[٢]

وهكذا نلاحظ أن كل اتجاه من الاتجاهات الثلاثة يركز، عند تعريفه للرقابة القانونية، على جانب معين من جوانب الرقابة. لكن هذا لا يعني أنه ليس هناك تعريف للرقابة القانونية يحتوي على كل هذه الاتجاهات. وفي هذا الاتجاه، وفي هذا الصدد، فقد قدم الكثير من الباحثين تعاريفهم للرقابة، منها تعريف الدكتور عبد الأمير شمس الدين، الذي عرف الرقابة بأنها: "تلك التي تتم من قبل جهة مستقلة، من أجل ضمان سلامة التصرفات القانونية والمحاسبية والإدارية، وللتأكد من مشروعية النفقة، واتفاقها مع الأحكام والقوانين النافذة، ولمقارنة نتائج التنفيذ بالخطط الموضوعة، ولقياس مستوى نتائج الأعمال بما كان مستهدفاً تحقيقه، بالاستناد إلى معدلات الأداء ودراسة أسباب الانحرافات ومعالجتها.[٣]

أما الدكتور مصطفى سليمان فقد عرف الرقابة القانونية بأنها: "مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها أجهزة معينة، بغية المحافظة على الأموال العامة، وضمان حسن تحصيلها وإنفاقها

---

1 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص ١٣٢.

2 شمس الدين عبد الأمير، (١٩٧٧) الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ص٣١٠.

3 شمس الدين عبد الأمير، (١٩٧٧) الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ص ٣٢٠.

بدقة وفعالية واقتصادية، وفقاً لما أقرته السلطة التشريعية بقانون الموازنة والقوانين المالية الأخرى، ووفقاً للخطط الموضوعة للجهات الخاضعة للرقابة.[1]

نستنتج مما تقدم، بأنه ليس هناك تعريف جامع مانع للرقابة القانونية، نظراً لتعدد أوجه الرقابة وأجهزتها وكثرة الإجراءات المتبعة للقيام بها، بالإضافة إلى تنوع أساليبها وتعدد آليات ممارستها من خلال الرقابة القانونية. ويظهر هذا واضحاً في أغلب قوانين الدول، ومن ضمنها قانون ديوان الرقابة القانونية الأردني رقم ٤٢ لسنة ١٩٦٨، الذي لم ينص على تعريف الرقابة القانونية، وإنما اكتفى بالنص على تحديد صلاحيات الديوان ومرجعيته. ولا نرجح تحديد الرقابة القانونية في تعريف معين، كي لا نجرد مضمونها وتداعياتها من التطورات التي تلحق الأساليب والآليات الرقابية الجديدة، وفقاً لتنوع أسباب الفساد المالي وأساليبه.

الفرع الثاني

أهمية الرقابة القانونية

إن اتساع دور الدولة وزيادة تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية أدى إلى زيادة حجم نفقاتها؛ مما تطلب رصد مبالغ مالية كبيرة لتنظيمها في إطار تنفيذ التزاماتها. لذلك، فإن المحافظة على المال العام باتت ضرورية لتنفيذ الموازنة العامة على الوجه الأكمل[2]؛ فالرقابة أصبحت ركناً مهماً من أركان الإدارة في الدولة الحديثة، وهي لازمة لكل عمل منظم. وقد استحدثت الرقابة لضبط مالية الدولة، وللتقليل من التجاوزات. ومن هنا، فيمكن تلخيص أهمية الرقابة على تنفيذ الموازنة العامة على النحو التالي:

1 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل، عمان، الأردن، ص ٩١.

2 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل، عمان، الأردن، ص ٩١.

أولاً: أهمية الرقابة من الناحية السياسية

تتجلى الأهمية السياسية للرقابة القانونية في كونها ضمانة لاحترام إرادة البرلمان في تنفيذ القوانين النافذة. وبما أن البرلمان يمثل إرادة الشعب، فإن أهمية الرقابة تكمن في سعيها إلى فرض احترام إرادة الأمة، في تسيير أموالها وتوجيهها الوجهة الصحيحة.[١]

ثانياً: أهمية الرقابة من الناحية المحاسبية

تتمثل بالدقة، وبالحيلولة دون حدوث أي تهاون في تحصيل الإيرادات، أو أي زيادة في المصروفات عن المبالغ المالية المحددة؛ ومن ثم التأكد من توافق المنفَّذ مع المخطط لهذا التنفيذ. ويعدّ هذا الجانب مهماً لما يسهم فيه من تسهيل أعمال الرقابة، كما أنه يمكّن من معرفة مدى دقة التنفيذ وتوافقه مع التخطيط. وفي حالة ظهور اختلافات بينهما، فيتوجب على أنشطة الرقابة تحديد الانحرافات وأسبابها وطبيعة الإجراءات الواجب اتخاذها.[٢]

ثالثاً: أهمية الرقابة من الناحية الاقتصادية

تتضح أهمية الرقابة من الناحية الاقتصادية من خلال كونها متابعة لنشاط السلطات القائمة على تنفيذ الموازنة العامة: للإلمام بتكاليف التنفيذ، ومدى إنتاجية الإنفاق العام، وما قد يصاحب هذا التنفيذ من إسراف وتبذير، فضلاً عن التأكد من كفاية السلطات المنفذة وحسن أدائها، ومدى إنجاز العمليات القانونية في المواعيد المقررة.[٣]

رابعاً : أهمية الرقابة القانونية من الناحية القانونية

---

1 محمد قطب إبراهيم، (١٩٧٧) الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية الكتاب، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٣٠١.

2 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢١٠.

3 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص ١٣٦.

تتجلى أهمية الرقابة، من الناحية القانونية، في توقيع العقوبات على مرتكبي الأخطاء والانحرافات في مسار تنفيذ الموازنة العامة؛ فالرقابة تضمن شرعية تنفيذ العمليات، التي يجب أن تتم وفقاً للقوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها، في مجال تحصيل الإيرادات وصرف النفقات.

وبالإضافة إلى ما تقدم، فنرى أن الرقابة القانونية لها أهمية بالغة من الناحية الاجتماعية أيضاً؛ لأن وضع آليات فعالة للحفاظ على المال العام، من خلال الرقابة، يلعب دوراً بارزاً في الحدّ من الأمراض الاجتماعية الخطيرة، كانتشار ثقافة الفساد واستباحة المال العام، من خلال نشر ثقافة الحفاظ على المال العام وتوعية المواطنين بأن مال الدولة يمثل مجموع أموال الأفراد، ومن خلال القناعة التامة لدى المواطن بأن هذه الأموال سوف تصرف لمصلحة المجتمع.[١]

وكذلك نرى أن الرقابة القانونية لها أهمية اجتماعية أيضا بالنسبة للفرد، الذي تولى مهمة الرقابة، ولمن يطمح إلى تسنّم وظيفة رقابية: وبالنسبة للأول، فيفترض فيه أن يحرص على أمانته ونزاهته وأخلاقه الوظيفية؛ ليكون أهلاً لوظيفة الرقابة على صرف النفقات وجمع الإيرادات. وبالنسبة للثاني، فليحاول دائماً أن يكون نزيهاً ومخلصاً وكفؤاً لحصوله على الوظيفة الرقابية. إضافة إلى ذلك، فإن نظرة المجتمع إلى القائم بالرقابة القانونية نظرة إيجابية جداً، إذا أحسن هذا الأخير؛ لأنه يحافظ على المال العام الذي هو مال الناس، ومن ثَمّ فتزيد عندهم مكانته.

1 جور كريمة علي كاظم، (٢٠٠٤) التدقيق والرقابة الداخلية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ٢١٢.

المطلب الثاني

أنواع الرقابة القانونية

تتعدد أنواع الرقابة بشكل عام، ومنها الرقابة القانونية[1]، وهي تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر من خلالها إليها، دون أن يؤثر ذلك على طبيعة الرقابة، أو على الهدف منها. وعلى ضوء ذلك، فسنقوم بشرح أنواع الرقابة القانونية على النحو التالي:

الفرع الأول

أنواع الرقابة القانونية من حيث الوقت

يقوم هذا التقسيم على أساس توقيت حدوث عملية الرقابة: فهي إما أن تكون رقابة مالية سابقة على التصرفات القانونية، وإما مرافقة لها أو لاحقة عليها، وسنتطرق فيما يأتي إلى كل نوع منها:

أولاً: الرقابة القانونية السابقة

يعدّ هذا النوع من الرقابة أحد عناصر التوجيه في العمل الإداري، إذا ما استعمل في الإطار السليم، للوقاية من أخطاء التنفيذ؛ لذلك، أطلق عليه اسم الرقابة الوقائية، لأنها تعمل على تلافي وقوع الأخطاء والانحرافات[2]. ويستهدف هذا النوع من الرقابة التحقق من مشروعية التصرف المالي قبل تنفيذه؛ إذ تتم عمليات المراجعة والرقابة قبل الصرف، فلا يجوز لأي وحدة تنفيذية الارتباط بالالتزام بدفع أي مبلغ مالي قبل الحصول على موافقة الجهة الرقابية على القرارات المتعلقة بالتصرف في الأموال العامة. ومن الطبيعي أن تتم الرقابة المسبقة على جانب

---

1 شمس الدين عبد الأمير، (١٩٧٧) الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ص ٢٢٥.

2 محمد إسماعيل محمد، (١٩٩٤) الرقابة على مردود إنفاق الأموال، مطبعة المعارف، الشارقة، الإمارات، ص ١٩٤.

النفقات فقط، أما جانب الإيرادات، فإنها تتم بالموافقة المسبقة على الإيرادات وتوزيعها على بنود المصروفات، فضلاً عن فحص المستندات والتأكد من صحتها. وتتخذ الرقابة السابقة على الصرف أشكالاً متعددة: فقد يصرح للبنك المركزي أن يضع المبالغ التي وافقت عليها السلطة التشريعية تحت تصرف الآمرين بالصرف، وقد تتضمن ضرورة الحصول مقدماً، من الجهة القانونية، على إقرار من الجهة المختصة لسلامة كل عملية على حدة، والتثبّت من صحتها من جميع الوجوه[١]، مثل: إبراز اعتماد لهذا النوع من النفقة، أو إن إجراءات الارتباط بالالتزام قد تمت وفقاً للقوانين والأنظمة، وأن مستندات الصرف مطابقة للنظم القانونية المعمول بها.[٢]

ثانيا: الرقابة القانونية المرافقة

إن هذه الرقابة تجري في مختلف عمليات المتابعة، التي تقوم بها الجهات المختصة في الدولة، على جميع أعمال السلطة التنفيذية، المتعلقة بالإيرادات العامة والنفقات المدرجة في موازنة الدولة. وعادةً ما يمارس الرقابةَ المرافقةَ (الآنية) اللجانُ البرلمانيةُ المختصةُ المنبثقة من البرلمان، بالإضافة إلى الجهات التي تتولى الرقابة الداخلية[٣]. ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول؛ حيث يبدأ مع بدء الأعمال، ويساير خطوات التنفيذ ويتابعها.[٤]

ثالثا: الرقابة القانونية اللاحقة

وهي مراجعة الدفاتر الحسابية وفحصها، وكذا مستندات التحصيل والصرف، والحساب

---

1 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢١٣.

2 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل، عمان، الأردن، ص ٩٦.

3 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص ١٣٩.

4 جور كريمة علي كاظم، (٢٠٠٤) التدقيق والرقابة الداخلية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ٢١٣.

الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية، في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون كافة العمليات القانونية الخاضعة للرقابة قد انتهت؛ وذلك للوقوف على كافة المخالفات القانونية التي وقعت.[1]

وتتخذ الرقابة اللاحقة عدة أشكال: فقد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات القانونية لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات القانونية، كما قد تمضي إلى بحث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة [2]

إذن، فالرقابة القانونية اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات القانونية، بعد انتهاء كافة التصرفات القانونية. وقد تتولى هذه الرقابةَ الوحداتُ الحكوميةُ نفسها، أو إدارةٌ تابعة لوزارة العدل، أو هيئةٌ مستقلة عن السلطة التنفيذية. والرقابة اللاحقة تغطي جانب الإيرادات والنفقات العامة، بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على النفقات.[3]

الفرع الثاني

نطاق الرقابة القانونية

يمكن تقسيم الرقابة القانونية، من حيث موضوعها، إلى أربعة أنواع، هي:

أولاً: رقابة المشروعية

تتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار العامة للقانون بمفهومه التام الواسع، وهذا يشمل: المشروعيةَ الشكليةَ، التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات القانونية، والمشروعيةَ الموضوعيةَ، التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه.

---

1 حشيش عادل أحمد، (١٩٩٢) أساليب المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٢٤٠.

2 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل، عمان، الأردن، ص٩٩.

3 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ١١٤.

وكذلك يمكن القول: إن الرقابة إذا كانت تهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرفٍ أو موقف ما وبين قاعدة موضوعة مسبقاً، فإنها (أي الرقابة) تكون مهتمة بنواحي المشروعية.[١]

ثانياً: الرقابة المحاسبية

يعرف هذا النوع بالرقابة التقليدية، وهي تعنى بمراجعة الدفاتر المحاسبية ومستندات الصرف والتحصيل، وترى تطابق المبالغ المصروفة مع الاعتمادات المخصصة لكل بند من بنود الموازنة. وقد تطور هذا النوع من الرقابة، من مجرد رقابة حسابية على الحسابات الختامية، إلى رقابة على جميع المعاملات القانونية وتفاصيلها؛ وذلك لغرض التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت، ومن توفر المستندات المطلوبة واكتمالها، ومن أن الصرف تم في حدود الاعتمادات المقررة. وفيما يتعلق بالموارد، فهي تعنى بمراجعة صحة الأرقام الحسابية لما تم تحصيله، وبالتأكد من توريدها إلى الجهة المفترض توريدها إليها.

والهدف من هذه الرقابة هو بذل الجهد اللازم لاكتشاف الأخطاء الفنية والغش والتزوير والمخالفات القانونية[٢]. وعلى أثر تطور علم القانون والمحاسبة، والأخذ بمبادئ تخطيط الموازنات، فقد أصبحت الرقابة تقوم على الجمع بين الرقابة المحاسبية والرقابة المشروعية[٣] .

ثالثاً: الرقابة الاقتصادية

عُرف هذا النوع من الرقابة بعد الحرب العالمية الثانية، لهدف أصلاح ما دمرته الحرب من خلال محاربة الكساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي. ويهتمّ هذا النوع من الرقابة بمراجعة

---

1 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص ١٤٣.

2 حشيش عادل أحمد، (١٩٩٢) أساليب المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٢٤٥.

3 شمس الدين عبد الأمير، (١٩٧٧) الرقابة على تنفيذ النفقات العمومية في لبنان، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، ص ٢٣٠.

نشاط السلطات العامة من حيث: المشروعية، والبرامج التي تقوم بتنفيذها؛ للوقوف على ما تم تنفيذه من أعمال وتكلفة إنجازها، وبيان مواطن الضعف في التنفيذ وما قد يصاحبه من إسراف وتبذير، بالإضافة إلى التأكد من كفاءة السلطات المشرفة على التنفيذ، وحسن سير العمل في المواعيد المقررة، ومدى تحقيق النتائج المرجوّة.

والرقابة الاقتصادية تتضمن رقابة الكفاءة ورقابة الفعالية معاً، حيث تعنى الأولى بتحقيق أكبر قدر ممكن من النتائج بأقل قدر ممكن من الجهود والتكاليف، والثانية تعنى بالرقابة على مدى تحقيق النتائج المرجوّة.

رابعاً: الرقابة على البرامج

أما النوع الرابع من أنواع الرقابة، فيتمثل بالرقابة على البرامج، وهي تلك الرقابة التي تنصبّ على مدى تحقيق الخطط والبرامج والأهداف المحددة لكل جهة عامة.[1] أي التزام باب الإيرادات بما يتناسب مع البرامج الحكومية التي تطرحها التشكيلةُ الحكومية، وهي التي قام الناخبون بالاختيار على أساسها.

الفرع الثالث

أنواع الرقابة القانونية من حيث الجهة التي تمارس الرقابة

وفقاً لهذا التقسيم، فيتم تحديد نوع الرقابة بالاستناد إلى الجهة التي تقوم بها ومنبع سلطاتها. وقد اختلف الكتاب في تصنيف الرقابة من حيث الجهة التي تمارسها، فبعض الكتاب يعتمدون في تقسيم الرقابة بالاستناد إلى السلطات الرئيسية في الدولة، وهي السلطات التشريعية والتنفيذية والقضائية. والرقابة عندهم إما داخلية تمارسها السلطة التنفيذية على أجهزتها، وإما

1 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٢٠.

خارجية تمارسها السلطة التشريعية بشكل مباشر أو غير مباشر. ثم تطور هذا الاتجاه مؤخراً نحو إضافة نوع ثالث من أنواع الرقابة الذاتية، وهو الرقابة التي تمارسها الجهة الإدارية وتسلسلها[١]. وذهب البعض الآخر من الكتاب إلى أن الرقابة إما داخلية، تمارَس داخل الجهة الإدارية ذاتها وضمن نطاق التسلسل الإداري، وإما خارجية تمارَس على أعمال الجهة الإدارية.[٢]

وبناء على تقدم، فسنتطرق إلى ثلاثة أنواع من الرقابة في هذا المجال: وهي الرقابة الخارجية، والرقابة الداخلية، والرقابة الذاتية أو الإدارية، على النحو الآتي:

أولاً: الرقابة الخارجية (الرقابة التشريعية)

وهي رقابة السلطة التشريعية على أعمال السلطة التنفيذية[٣]؛ حيث تقوم السلطة التشريعية بالرقابة القانونية من خلال رقابتها على تنفيذ الموازنة العامة، للاطمئنان على صحة هذا التنفيذ وسلامته من الناحية القانونية؛ فالبرلمان يراقب مدى شرعية التنفيذ في جانبي الموازنة، فيلاحظ مدى انطباق تحصيل الإيرادات مع القوانين والأنظمة، وهل أنها حصلت في حدود التقديرات التي وافق عليها هذا الجانب. ومن جانب آخر فهو يلاحظ كيفية الإنفاق، وهل أنه تم في حدود الاعتمادات المخصصة[٤] .

---

1 حشيش عادل أحمد، (١٩٩٢) أساليب المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٢٤٩.

2 أبو صقر حبيب، (١٩٨١) عمليات تنفيذ الموازنة والرقابة عليها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، ص ١٤٦.

3 جور كريمة علي كاظم، (٢٠٠٤) التدقيق والرقابة الداخلية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ٢١٤.

4 محمد قطب إبراهيم، (١٩٧٧) الموازنة العامة للدولة، الهيئة المصرية الكتاب، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، د. بكر القباني، (١٩٧٨) الرقابة الإدارية، دار النهضة، القاهرة، ص ٣٤٥.

فالرقابة على تنفيذ الموازنة العامة كانت دوماً من اهتمامات البرلمان، وذلك لأنه صاحب الاختصاص في اعتماد الموازنة، فضلاً عن حقه في التأكد من أن تنفيذ الموازنة العامة قد تم وفقاً لترخيصه. وقد كفلت أغلب دساتير العالم، ومن ضمنها الدستور الأردني، هذا الحق للبرلمان، مع مسؤولية الحكومة أمامه عن أعمالها كافة، ومن ضمنها تنفيذ الموازنة العامة[١] .

وقد تطورت هذه الرقابة، من خلال الأسلوب والهدف والممارسة، بعد صراع طويل بين السلطتين التشريعية والتنفيذية. وقد توجهت معظم الدول إلى إنشاء أجهزة متخصصة تتولى الرقابة نيابة عن السلطة التشريعية.[٢] وتختلف مهام كل جهاز طبقاً للقوانين السائدة في الدول، فقد يُعهد إلى جهازٍ ما باكتشاف الأخطاء والانحرافات القانونية، أو محاكمة المسؤولين، أو وضع تقارير ترفع إلى رئيس الدولة، أو إلى المجالس النيابية، أو ترفع إلى الاثنين معاً[٣].

يتم هذا النوع من الرقابة على مستويات عدة: فقد تمارسها الهيئة التشريعية مباشرة خلال السنة المالية، أو بعد تقديم الحساب الختامي للموازنة العامة، وذلك عن طريق مساءلة الوزراء المختصين (حتى رئيس الوزراء) واستجوابهم؛ وأحياناً، تترتب على ذلك مسؤولية سياسية تنتهي بسحب الثقة من الحكومة أو مطالبتها بالاستقالة؛ وأحياناً أخرى، تترتب على المخالفات القانونية مسؤولية مدنية أو جنائية.[٤]

1 جور كريمة علي كاظم، (٢٠٠٤) التدقيق والرقابة الداخلية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ٢١٦.

2 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٢٢.

3 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص ٢٧٠.

4 حشيش عادل أحمد، (١٩٩٢) أساليب المالية العامة، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان، ص ٢٥١.

وباختصار، فيمكننا القول: إن مظاهر الرقابة القانونية للسلطة التشريعية تظهر من خلال الأمور التالية:

١. إن البرلمان في الدول الديمقراطية له صلاحية طلب المعلومات والإيضاحات من الحكومة، أو من أي مؤسسة أخرى تابعة للدولة، للوقوف على صحة سير عمليات الإنفاق والتحصيل، وعلى مصداقية التصرفات القانونية التي تقوم بها الحكومة؛ وله من أجل ذلك استضافة المسؤولين الحكوميين أو استجوابهم، وسحب الثقة منهم في حال تقصيرهم في أداء مهامّهم.
٢. إن البرلمان له حق طلب مبررات من الحكومة، عندما تطلب هذه الأخيرة فتح اعتمادات إضافية وموازنات تكميلية؛ وهذا ما يتيح للبرلمان مناقشة الحكومة ومطالبتها بتفاصيل أدائها المالي، للوقوف على دقائقه، ومن ثَمّ محاسبتها في حالة التقصير.
٣. إن للبرلمان أن يناقش الحساب الختامي للموازنة العامة ويدرسه ويصادق عليه، ومن ثَمّ فهو يعرف مكامن الخلل والزلل وإسراف الحكومة وتبذيرها إن وجدت، وهذا ما يفسح المجال أمام البرلمان لمراقبة الحكومة ومناقشتها ومحاسبتها.

ثانياً: الرقابة الإدارية

هي الرقابة التي تباشرها السلطة التنفيذية على أجهزتها التنفيذية، أي على وحداتها المختلفة، وقد يطلق عليها اسم (الرقابة الحكومية)، أي الرقابة التي تفرضها الحكومة على نفسها؛ لغرض التأكد من أن جميع الأعمال المناطة بها تسير وفقاً للمنهج الموضوع، وضمن الأهداف السياسية والاجتماعية والاقتصادية، التي خططتها السلطة التنفيذية لنفسها، وأقرتها السلطة التشريعية؛ وذلك تفادياً للمساءلة والرقابة التي تفرضها عليها السلطة التشريعية والرأي العام. وفي معظم الدول، فإن وزارة المالية هي التي تمارس هذه الرقابة؛ وفي بعض الدول

الأخرى، فهذه الرقابة يمارسها رئيس الدولة ورئيس الوزراء أو مجلس الوزراء، باعتبار أن هؤلاء يمثلون السلطة التنفيذية.[١]

وتمارَسُ الرقابة الداخلية بإحدى الطريقتين الآتيتين:

١. الرقابة الرئاسية: يقوم بهذا النوع من الرقابة وزير المالية نيابة عن السلطة التنفيذية (في هذه الحالة يأخذ الوزير دور رئيس الوزراء)؛ إذ يباشر رقابته على الوزراء والدوائر المشمولة بموازنة الجهاز الحكومي[٢]، وذلك من خلال ما يعرف بإدارة الحسابات الحكومية المركزية، وإدارة التفتيش المالي، وكذلك إدارة الموازنة العامة (بحسب التسمية التي تعتمدها كل دولة).[٣]

٢. الرقابة الوصائية: يتجلى هذا النوع من الرقابة في الوصاية التي تمارسها السلطة التنفيذية على المؤسسات العامة في الدولة، التي لها شخصية معنوية وتملك استقلالاً مالياً وإدارياً، وفي الوقت نفسه فلها الحق في موازنة الدولة. وتتولى التشريعاتُ المختلفةُ بيانَ تفاصيل إجراء هذه الرقابة، إلا أن السياق العام لممارستها يتضح من خلال مناقشة مشروع موازنة هذه المؤسسات والحسابات الختامية ثم المصادقة عليها، فضلاّ عن تطبيق إجراءات سابقة على بعض أعمال هذه الهيئات. وتختلف الدول في كيفية ممارسة الرقابة الوصائية: فبعضها تعين مراقبين مندوبين عن وزير المالية والوزير المكلف بالوصاية على المؤسسات العامة، ويقوم هؤلاء المراقبون بملاحظة العمليات القانونية وفحصها، وهي تلك التي تجري في

---

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص ٢٨٠.

2 سليمان مصطفى حسين، (١٩٩٠) المالية العامة، دار المستقبل، عمان، الأردن، ص١٠٠.

3 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٢٣.

إطار المؤسسة العامة، كما يمكن عدّهم أعضاء في الجهاز الإداري للمؤسسة، ويتمتعون بسلطات رقابية .

ثالثاً: الرقابة الذاتية

تسمى هذه الرقابة بالتلقائية أيضاً؛ إذ تمارَسُ هذه الرقابة داخل الجهة المنفذة ذاتها، باعتبارها المسؤولة عن التنفيذ؛ وذلك لغرض التأكد من العمل ليسير وفقاً لما تم التخطيط له، وللكشف عن أسباب الفشل أو النجاح، وذلك باعتبار أنها الجهة المسؤولة عن عملها. ويساعد هذا النوعُ من الرقابة على خلق الشعور بالمسؤولية، عند العاملين داخل الجهة الإدارية على مختلف مستوياتها.[1]

ويتحقق هذا النوع من الرقابة عن طريق الرقابة التسلسلية، التي يقوم بها الرئيس الإداري على مرؤوسيه: فالوزير باعتباره الرئيس الإداري الأعلى في وزارته يمارس الرقابة على القطاعات أو الوحدات التابعة لوزارته، للتأكد من سلامة التصرفات القانونية ومشروعيتها وحسن تنفيذ مخصصات كل قطاع من الموازنة العامة، طبقاً للقوانين والتعليمات القانونية أو من خلال رقابة الدائرة القانونية التي تقوم بها هيئات التفتيش والأقسام في الوزارات.

رابعاً: الرقابة القضائية

هي نوع من أنواع الرقابة القانونية التي يقوم بها جهاز متخصص، يكتسب الطابع القضائي في كل ما يتضمنه هذا الطابع من صفات، سواء من حيث الإجراءات أم الحكم أم الحسم، كما هو الحال في المحاكم العادية.

---

1 جور كريمة علي كاظم، (٢٠٠٤) التدقيق والرقابة الداخلية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، ص ٢٢٠.

ويعدّ هذا النوع من الرقابة من أهم نتائج التطور الذي طرأ على مفهوم الرقابة؛ حيث إن السلطة التشريعية أولت هذه المهمة، لأسباب تتعلق بعدم إلمام أعضائها بالأصول العلمية للرقابة القانونية، ولافتقارهم إلى الخبرة والوقت الكافيين للقيام بعملية الرقابة- أولتها إلى أجهزة متخصصة؛ وهذه الأجهزة تطورت، إلى أن اكتسبت الطابع القضائي، على الشكل الذي تراه عليه اليوم في كثير من دول العالم، كفرنسا وإيطاليا وبلجيكا ولبنان وغيرها.[١]

وتختلف جهة الرقابة القانونية القضائية عن أعمال الإدارة التي تمارسها المحاكم الإدارية، التي تستهدف رقابة مشروعية القرارات الإدارية وحماية الأفراد من تعسف الإدارة، وهي الرقابة القانونية التي تأخذ شكل رقابتي الإلغاء والتعويض.

أما الرقابة القانونية القضائية فهي الرقابة التي تتولاها أجهزة إدارية ذات طابع قضائي[٢]، وهي غالباً ما تكون تابعة للبرلمان. وعادة ما يكون اختصاص أجهزة الرقابة القانونية هو الحكم على الحسابات العامة، والحكم بالغرامة على المخالفين في التصرفات القانونية الخاصة بالأموال العامة، ولذلك يطلق عليها اسم: محكمة الحسابات.[٣]

ونرى أن الرقابة القانونية القضائية تعدّ من أفضل أنواع الرقابة على استيفاء الإيرادات، على الرغم مما يؤخذ على هذا النوع من الرقابة لكونه رقابة لاحقة فقط؛ وذلك لأن ممارسة قضاة مختصين للرقابة القانونية تعدّ ركيزة أساسية لنجاح عملية الرقابة، وللوصول إلى الآمال

1 فرهود محمد سعيد، (١٩٩٠) مبادئ المالية العامة، الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، كلية العلوم الاقتصادية، ص ٢٨٩.

2 فوزي عبد المنعم، (دون تاريخ نشر) المالية العامة والسياسة المالية، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، ص١٩٠.

3 حزوري نعيم، (٢٠٠١) التخطيط والرقابة على الإيرادات، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، ص ٢٢٥.

المرجوة المتمثلة بمكافحة الفساد المالي[1]؛ فالقضاة يتمتعون بالحصانة التامة بشكل يسهّل عليهم أداء مهماتهم بحيادية وإنصاف، دون التأثر بالمؤثرات الخارجية والضغوطات الجانبية. هذا من جهة، ومن جهة أخرى فإن ممارسة أجهزة قضائية مختصة للرقابة القانونية لَيُساعِدُ في اختصار الوقت واقتصاد التكاليف؛ حيث تحول هذه الممارسة دون استنزاف الوقت، بإحالة المتهمين بالفساد المالي إلى السلطة القضائية لمحاكمتهم ومحاسبتهم، وهذا أسرع مما لو كانت الأجهزة المختصة بالرقابة ليست قضائية، علماً بأن السرعة والدقة والتجريد من أهم سمات نجاح العمل الرقابي. وبالإضافة إلى ما تقدم، فإن القضاء يتمتع بالاستقلال، وبعدم قدرة أي سلطة على التدخل في شؤونه، وهذا الحق مكفول له في معظم دساتير العالم، ومن ضمنها الدستور الأردني، وهذه الصفة يمكن أن تجعل العمل الرقابي أكثر فاعلية وأحسن أداء.[2]

1 القاضي عبد المجيد، (١٩٨٤) مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية المصرية، الإسكندرية، مصر، ص ٣٣١.
2 القباني د.بكر، (١٩٧٨) الرقابة الإدارية، دار النهضة، القاهرة، ص٢٣٣.

الفصل الرابع

طبيعة الضوابط الدستورية والقانونية على إجراءات السلطة العامة للحصول على الإيرادات في النظام القانوني الأردني

يهدف الباحث في هذا الفصل إلى إلقاء الضوء على التجربة الأردنية، في تنظيمها لعملية جباية الإيرادات بمختلف أنواعها، وذلك بدءاً بالدستور الأردني، مروراً بالضوابط القانونية المتصلة بالرقابة التي تمارس وبأنواعها، وسيتطرق في خلال الفصل إلى مجموعة مشاريع القوانين الأردنية، التي يهدف المشرّع منها إلى تطوير النظام المالي الأردني، وذلك من خلال: تسهيل إجراءات الجباية، ودمج مجموعة من القوانين، وتقليص الحلقات الإدارية والمالية المتعلقة بالموضوع، وكذلك من خلال تسهيل المهمة على المكلفين، في فهم الفروض الضريبية وأوعيتها ومواعيد استحقاقها؛ كل ذلك يؤدي بالضرورة إلى تقديم معادلة واضحة وبسيطة، يشترك في احتسابها كل من المكلف والسلطة العامة، من خلال أدواتها الإدارية والمالية؛ للوصول إلى نتائج عملية تتسم بالوضوح والشفافية، وتساعد الطرفين في اختزال الوقت والجهد، المبذول عادة في مثل هذه الإجراءات.

كذلك، فسيحاول الباحث التطرق إلى عمليات الرقابة، التي تمارسها السلطات المختلفة في الأردن، مثل: البرلمان والحكومة والجهات المالية المختلفة الأخرى، لتوجيه طرفي المعادلة الجبائية إلى الحفاظ على روح النص القانوني، وإلى الانسجام معه، بشكل يضمن عدم تعسف السلطة العامة من جهة، باعتبارها هي الجهة المستفيدة وهي الطرف الأقوى، ويضمن للمكلف قيام جهة حيادية تضمن له حقوقه المالية، وتمنع المساس بها في حال إحساسه بالغبن، باعتباره الطرف الأضعف؛ وكذلك تكون جاهزة إن أشكل على المكلف فهم النص، أو حدث خلاف

تفسيري بين الطرفين باعتباره، أي الطرف الرقابي، خبيراً في النص القانوني، ويتمتع بالاستقلالية الكافية لإصدار التفسير الصحيح، بوصفه غير خاضع لأي من الطرفين.

المبحث الأول

الإطار القانوني لأجهزة الرقابة المالية في الأردن

أشار دستور المملكة الأردنية الهاشمية بوضوح إلى عدم جواز فرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، كما اشترط على الحكومة أن تفرض الضرائب وفق مبدأ التكليف التصاعدي ووفق المبادئ التي استقر عليها الدستور، مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وألا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال، خلافاً لما ورد في المادة ١١١ من الدستور الأردني. كما أوضح الدستور الأردني أيضًا عدم جواز قبول أي اقتراح يقدم: لإلغاء ضريبة قائمة أو فرض ضريبة جديدة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقص أثناء مناقشة مجلس الأمة لقانون الميزانية، خلافاً لحكم المادة ١١٢ من الدستور الأردني[1].

وتطبيقاً للمبادئ القانونية الواردة في الفقرة السابقة، فنجد أن محكمة التمييز الأردنية قد أشارت في ذات السياق إلى عدم جواز فرض ضريبة أو رسم إلا بقانون، وألا تدخل في بابهما أنواع الأجور التي تتقاضاها الخزانة العامة، مقابل ما تقوم به دوائر الحكومة من الخدمات للأفراد، أو مقابل انتفاعهم بأملاك الدولة؛ وفي ذات الوقت، فقد أوجبت على الحكومة أن تأخذ، عند فرض الضرائب، بمبدأ التكليف التصاعدي مع تحقيق المساواة والعدالة الاجتماعية، وألا تتجاوز مقدرة المكلفين على الأداء وحاجة الدولة إلى المال.

1 الدستور الأردني لعام ١٩٥٢، المنشور على الصفحة رقم ٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٢/١/٨، والنافذ المفعول حالياً في المملكة الأردنية الهاشمية.

فنجد محكمة التمييز الأردنية بصفتها الحقوقية قد قررت، في متن قرارها التمييزي الذي يحمل الرقم (٢/١٣١٢..٩) (هيئة خماسية) بتاريخ ٢/٥/١٩..٩، على أنـه: " اسـتقر اجتهـاد محكمة التمييز على أنه لا يستوفى رسم إلا بقانون، وفق حكم المادة رقم (١١١) مـن الدسـتور الأردني؛ وأن قرار مجلس الوزراء، الذي استندت إليه الجهة المدعى عليها، باسـتيفاء الرسـوم موضوع الدعوى على الأجهزة موضوع النزاع العائد للمدعية، كما هو مبـين علـى البيانـات الجمركية، لا يرقى إلى مرتبة التشريع، فيكون ما توصلت إليه المحكمة موافقاً للقـانون (تمييـز حقوق رقم (٢/٨٥١..٤) و (٢/٢,٤٤..٦) و (٢/٢١٨..٧)".

كما نجد المحكمة قد نحت ذات المنحى في متن قرارها التمييزي الحقوقي الـذي يحمـل الرقم (٢/٩٦٦..٩) (هيئة خماسية)، بتاريخ ٢/٤/٢٢..٩؛ وهوالذي قرر الآتـي: "يـستفاد مـن المادة رقم (١١١) من الدستور الأردني أنها نصت على ما يلي: **(لا تفرض ضريبة أو رسـم إلا بقانون)**، وحيث إن المميز لم يبين النص القانوني الذي يجيز استيفاء رسم اقتنـاء لكـل جهـاز (رِسيفر) بمقدار خمسة دنانير، وأن قرار مجلس الوزراء رقم (١١٣٦)، الذي استندت إليه دائرة الجمارك بهذا الاستيفاء، لا يرقى إلى مرتبة التشريع؛ فيكون الاستيفاء قد تـم بـشكل مخـالف للقانون، ويكون القرار المميز والذي قضى برد تلك الرسوم متفقاً وأحكام القانون"[1].

ولهدف تحقيق مركزية الإيرادات، فنجد أن الدستور الأردني نص في متن المادة ١١٥ منه على أن جميع ما يقبض من الضرائب وغيرها من واردات الدولة يجـب أن يـؤدى إلـى الخزانة العامة وأن يدخل ضمن موازنة الدولة، ما لم ينص القانون علـى خـلاف ذلـك، ولا

1 منشورات مركز عدالة لخدمات القانون، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، ٢٠١٠.

يخصص أي جزء من أموال الخزانة العامة ولا ينفق لأي غرض مهما كان نوعه إلا بقانون[١].

ولم تكتف النصوص الدستورية بذلك ، فقد أشارت المادة ١١٨ من الدستور الأردني إلى عدم جواز إعفاء أحد من تأدية الضرائب والرسوم في غير الأحوال المبينة في القانون. ومن هنا فإن النصوص الدستورية وَضَعَت إطاراً واضحاً لإيرادات الدولة ونفقاتها، بما يضمن العدالة والشفافية وتحقيق التوازن فيما بينها. ومنعت في ذات الوقت أياً من الأفراد الطبيعيين أو المعنويين من الطعن بهذا النص، ليصل إلى محكمة التمييز الأردنية، أو ليتقدم بطلب لتفسير غموض يكتنف النص إلى ديوان تفسير القوانين[٢].

ولغايات ضبط الإعفاءات وعدم السماح بالتوسع فيها، فقد أكد قانون الموازنة العامة رقم ١ لعام ٢٠٠٨[٣] ، على سبيل المثال، على عدم جواز إعفاء أي مشاريع ممولة من الموازنة العامة من الضرائب والرسوم، إلا إذا كانت ممولة من المنح، أو نُصَّ عليها في أحكام القوانين الأخرى، وهذا يعني: الحفاظ على حصيلة الإيرادات العامة للدولة، وبيان الكلفة الحقيقية للمشاريع التي تنفذ باستخدام المال العام. كما نصت المادة ٥ من ذات القانون على تخصيص القروض والمساعدات المالية الإنمائية، المتعاقد عليها، من أجل تمويل مشاريع محددة في قانون الموازنة، واستثنى من ذلك اتفاقيات المنح الفنية، التي خصصت أموالها لنشاطات اقتصادية محددة، يتم إنفاقها حسب نصوص الاتفاقيات.

---

[1] الدستور الأردني لعام ١٩٥٢، المنشور على الصفحة رقم ٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٢/١/٨، والنافذ المفعول حالياً في المملكة الأردنية الهاشمية.

[2] الدستور الأردني لعام ١٩٥٢، المنشور على الصفحة رقم ٣ من الجريدة الرسمية بتاريخ ١٩٥٢/١/٨، والنافذ المفعول حالياً في المملكة الأردنية الهاشمية.

3 قانون الموازنة العامة للملكة الأردنية الهاشمية رقم ١ لعام ٢٠٠٨، المنشور على الصفحة رقم ٣١٢ من الجريدة الرسمية رقم ٤٨٨٣، بتاريخ ٢٠٠٨/٢/٦.

وجاء النظام المالي مؤكدًا على وجوب قيام أي دائرة أو مؤسسة أو شركة أو أي جهة أخرى، مكلفة بتحصيل الإيرادات بتوريدها لحساب الخزينة العامة، وعدم الاحتفاظ بها وعدم جواز استخدامها لأي غرض من الأغراض. أما الهبات والمساعدات والتبرعات النقدية والعينية، فقد أوجب النظام المالي قيدها في حساب الإيراد العام ما لم يرد أي نص في تشريع أو إنفاق يخالف ذلك.

المطلب الأول

الملامح الدستورية والقانونية للنظام الضريبي الأردني

شهد النظام الضريبي في الأردن العديد من التطورات خلال السنوات التي التزمت المملكة فيها بتطبيق برنامج التصحيح الاقتصادي، ومن ثَمّ فقد أصبحت ضريبة المبيعات تشكل الجزء الأساسي من التحصيلات الضريبية في المملكة، في حين تراجعت الأهمية النسبية لبعض الضرائب الأخرى، مثل الرسوم الجمركية. ومن الخطوات الهادفة التي لا بد من ذكرها، موضوع دمج دائرة ضريبة الدخل ودائرة الضريبة العامة على المبيعات في دائرة واحدة، لتصبح دائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وهذا الإجراء أسهم إلى حد كبير في تقليص التهرب الضريبي وفي تحسين وسائل الجباية والتحصيل[١].

أما في المجال التشريعي، فتسعى الحكومة حالياً إلى تحديث بعض التشريعات، لتواكب التطورات المستجدة؛ فمثلاً هناك مشروع قانون جديد لتنظيم الموازنة يهدف إلى إدخال المفاهيم المعاصرة في صلب إعداد الموازنة، على أن يشمل القانون أيضاً موازنات المؤسسات المستقلة، إضافة إلى الوزارات والدوائر الحكومية. كما أن فترة التعديل مرتبطة أيضاً بمفهوم الموازنة

---

1 بالرجوع إلى موقع وزارة المالية في المملكة الأردنية الهاشمية على شبكة المعلومات الدولية "الإنترنت" على الرابط (www.mif.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٧.

الموجهة بالنتائج، وبمفاهيم فنية في إعداد الموازنة، مثل الإطار المالي متوسط المدى، وهو الذي يمثل خطة مالية الحكومة وسياساتها المالية خلال المدى المتوسط، والمستند إلى توقعات الاقتصاد الوطني، المبنية على عدد من المؤشرات والفرضيات الاقتصادية.

وكان هناك مشروع قانون يتضمن دمج عدد من الضرائب والرسوم المختلفة في قانون ضريبي واحد، تماشياً مع القاعدة الدستورية، التي تنصُّ على عدم تعدد القوانين التي تنظم ذات المسألة أو الحكم القانوني ذاته، بذات التكرار والتعدد[1]، حيث تم إقرارها في متن القانون رقم ٢٨ لعام ٢٠٠٩، وهو الذي ألغيت بموجبه القوانين التالية:

١. قانون ضريبة الخدمات الاجتماعية رقم ٨٩ لعام ١٩٥٣.
٢. قانون رسوم تسجيل الأراضي رقم ٢٦ لعام ١٩٥٨.
٣. قانون ضريبة المواشي رقم ٤١ لعام ١٩٦٣.
٤. قانون الضريبة الإضافية رقم ٢٨ لعام ١٩٦٩.
٥. قانون ضريبة بيع العقار رقم ٢١ لعام ١٩٧٤.
٦. قانون الرسوم الإضافية للجامعات الأردنية رقم ٤ لعام ١٩٨٥.
٧. قانون ضريبة الدخل رقم ٥٧ لعام ١٩٨٥.
٨. قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ٦ لعام ١٩٩٤.
٩. قانون رسوم طوابع الواردات رقم ٢٠ لعام ٢٠٠١.
١٠. كما سنواجه إلغاء أي نص ورد في أي تشريع آخر، إلى المدى الذي يتعارض فيه مع أحكام هذا القانون وغاياته

---

1 الموقع الرسمي لدائرة ضريبة الدخل الاردنية، على الرابط الالطتروني (http://www.mof.gov.jo/)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٣.

وهكذا، فإن القانون الجديد الصادر بتاريخ ٢٠٠٩/١٢/٢٥ قد اختزل العديد من التشريعات، التي يتم بموجبها تحصيل الضرائب والرسوم في قانون واحد؛ وهذا يعني منح النظام الضريبي في الأردن مزيدًا من الشفافية والوضوح وتبسيط الإجراءات والتخفيف عن كاهل المواطنين والمستثمرين. وقد تم الاستماع إلى آراء مختلف الفعاليات الاقتصادية حول هذا القانون، كما أنه منشور على الموقع الإلكتروني لوزارة المالية، التي تستقبل أي ملاحظات أو مقترحات بشأنه.

ولغايات التأكد من أن تصنيف الإيرادات والنفقات وتسجيلها يتم حسب المواد والفصول، المعتمدة في قانون الموازنة العامة، فإن مديرية الحسابات العامة في وزارة المالية تقوم بتدقيق الإيرادات والنفقات شهريًا، وتقوم أيضاً بتصويب أخطاء التصنيف وإعداد التسويات المحاسبية اللازمة؛ حيث تدخل الأرقام والحسابات المدققة ضمن الحساب الختامي للدولة، وهو التقرير الذي يصدر سنويًا[1].

المطلب الثاني

تصنيف البيانات والمعلومات المتعلقة بالمالية العامة

شهد الأردن خلال السنوات الأخيرة، على كافة الصُّعُد، نقلة نوعية في مجال المعلومات المتوفرة حول المالية العامة، وذلك من خلال مشاريع التطوير والتحديث المختلفة؛ فهناك، على مستوى الموازنة العامة، التزام بإدراج البيانات المتعلقة بالإيرادات والنفقات، وفقًا لدليل محدد مخصوص. وابتداءً من موازنة عام ٢٠٠٩، فقد تم تطبيق خارطة (GFS)، التي تؤدي إلى معنى

1 بالرجوع إلى تعليقات حواشي متون القوانين لدى مركز عدالة لخدمات القانون، من خلال برنامج عدالة، عمان، الأردن، ٢٠١٠.

الإحصاءات المالية الحكومية على الحسابات الجديدة لتصنيف موازنة الوحدات الحكومية. وهذه هي المرحلة الثانية من تصنيف الموازنة، حيث تم خلال عام ٢٠٠٨ تطبيق تصنيف الموازنـــة، وفقاً لخارطة الحسابات الجديدة، على الوزارات والدوائر الحكومية. وقد أكد النظام المالي على تسجيل الإيرادات والنفقات لأي سنة مالية، في حساب الفصل والمادة المتعلقين بها، في قـــانون الموازنة العامة للسنة المالية الجارية[١].

وإضافة إلى قانون الموازنة العامة، وهو الذي يعدّ الوثيقة المالية الأهم، فيتم أيضاً نشر البيانات المتعلقة بالمالية العامة في عدد من النشرات الدورية، وأهم هذه النـــشرات تلـــك التـــي تصدر عن وزارة المالية، مثل نشرة مالية الحكومة العامة، وهي التي تتماشى تـــصنيفاتها مـــع قانون الموازنة العامة، ومع دليل إعداد إحصاءات المالية العامة، كما أنها تفـــي بالعديـــد مـــن متطلبات نظام معايير نـــشر البيانـــات الخاصـــة (GFS) Special Data Dissemination Standards الصادر عن صندوق النقد الدولي، الذي يسعى الأردن إلى الانضمام إليه. هذا وقد بدأت وزارة المالية، منذ مطلع عام ٢٠٠٨، بنشر البيانات وفقًا لخارطة الحسابات الجديدة، التـــي تم اعتمادها في موازنة عام ٢٠٠٨[٢].

تحتوي نشرة مالية الحكومة العامة على إحـــصاءات ماليـــة الحكومـــة المركزيـــة؛ أي الوزارات والدوائر التي تدخل حساباتها ضمن الموازنة العامة للدولة، وعلى إحصاءات ماليـــة المؤسسات الحكومية المستقلة، وإحصاءات مالية البلديات، إضافة إلى البيانات المالية لمؤســـسة الضمان الاجتماعي، وهذه كلها تشكل معاً إحصاءات مالية الحكومة العامة.

---

1 الموقع الرسمي لدائرة الموازنة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية على الرابط (http://www.gbd.gov.jo/ar/)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٥.

2 الموقع الرسمي لدائرة الموازنة العامة في المملكة الأردنية الهاشمية على الرابط (http://www.gbd.gov.jo/ar/)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٥.

المطلب الثالث

الضوابط الدستورية للموازنة العامة للدولة

تعدّ الموازنة العامة هي الوثيقة المالية الأهم في الدولة. لذلك، فإن أسلوب إعدادها، والإطار التشريعي لإقرارها، وما تحتويه من معلومات، هذه كلها تشكل أرضية أساسية لعمل الرقابة المالية. وفي حالة المملكة الأردنية الهاشمية، فقد أوجب الدستور أن تصدر الموازنة بقانون يقرّه مجلس الأمة. كما حددت القوانين ذات العلاقة أن الجهة المكلفة بإعداد الموازنة العامة هي "دائرة الموازنة العامة ." وقد أوضح قانون تنظيم الموازنة العامة رقم ٣٩ لعام ١٩٦٢[1] صلاحيات هذه الدائرة وما تقوم به من الأعمال، وهي كما يلي:

- إعداد الموازنة العامة السنوية للمملكة الأردنية الهاشمية.
- اقتراح رصد المخصصات اللازمة، لتنفيذ السياسة العامة التي يرسمها مجلس الوزراء.
- تنقيح طلبات المخصصات المالية، التي تتقدم بها كافة دوائر الحكومة: بالتخفيض أو الزيادة أو الجمع أو المقابلة أو المراجعة.
- تمحيص كافة البرامج والأعمال والمشاريع، التي تطلب لها مخصصات، بغية التأكد من جدواها وعلاقتها بعضها ببعض.
- التأكد من حذف الازدواج غير الضروري في البرامج والتمويل.
- التثبت من مطابقة طلبات التخصيصات للسياسة الاقتصادية والمالية، والقرارات الأخرى التي يتخذها مجلس الوزراء.

---

[1] يشير الباحث إلى أن هذا القانون ملغىً حالياً في المملكة الأردنية الهاشمية، وقد حل محله التعديل الأخير، وفق منطوق القانون رقم ٢٨ لعام ٢٠٠٩.

- طلب المعلومات اللازمة، من كافة دوائر الحكومة، فيما يتعلق بكافة البرامج والأعمال والمشاريع وتمويلها.
- الاطلاع على كافة الوثائق والمخابرات والقيود المالية لأية دائرة من دوائر الحكومة.
- تدقيق وتحليل الأعمال الإدارية والبرامج، لكافة دوائر الحكومة، وإعداد ما يلزم لتطويرها وتحسينها، بالتعاون مع ديوان الموظفين.
- إعداد بيان مفصل بالعمليات الضرورية لإقرار الموازنة، على أن يحدد لكل من هذه العمليات وقت معين تتم فيه، بحيث تنجز الموافقة النهائية على الموازنة العامة قبل اليوم الأول من شهر نيسان من كل سنة[1].

كما أشار القانون إلى ضرورة أن يتضمن مشروع قانون الموازنة العامة ما يلي:

- كشفاً يحتوي على تقديرات الإيرادات والنفقات لسنة الموازنة المقبلة، ووصفاً موجزاً يشرح برامج الحكومة المقترحة المختلفة، لإثباته في خطة الموازنة.
- جدولاً عاماً يوضح بإيجاز الإيرادات والنفقات الفعلية للسنة المالية المنتهية، التي تسبق السنة الحالية، وتقديرات الإيرادات والنفقات للسنة المالية.
- جدولاً يتضمن الإيرادات المقدرة للسنة المالية المقبلة، حسب مصدر الإيراد، بمقتضى القوانين المعمول بها وقت تقديم الموازنة.
- جدولاً يوضح بإيجاز: الوضع المالي للخزانة العامة.
- جدولاً يوضح: ما للحكومة وما عليها من ديون قصيرة أو طويلة الأجل، داخلية أو خارجية، والخطط المقترحة لتسديدها.

---

1 بالرجوع إلى الأحكام الواردة في قانون تنظيم الموازنة العامة رقم ٣٩ لعام ١٩٦٢، والمنشور على الصفحة رقم ١٢١٤ من عدد الجريدة الرسمية ١٦٤٥ تاريخ ١٩٦٢/١٠/١٦.

- وصفاً موجزاً لبـــرامج الحكومـــة، وأهـــداف هـــذه البـــرامج والنتـــائج المنتظـــرة، والمخصصات التي رصدت لدوائر الحكومة[1].

بدأ الأردن عام ٢..٨ في تطبيق مفهوم الموازنة الموجهة بالنتائج، الأمر الذي استدعى تضمينه رؤية كل وزارة ودائرة حكومية ورسالتها، والأهداف الإستراتيجية لها، والبرامج التـــي تحقق هذه الأهداف. كما تم أيضاً تضمين الموازنة مؤشرات لقياس الأهـــداف والأداء، وهـــذه المؤشرات تُسْهِم في عمليات التأكد من كفاءة الموارد وتخصيصها، إضافة إلى دورها في الرقابة على الإنفاق، بعد تحصيل الأموال العامة. وعلى الرغم من أهمية هذه الخطوة ودورها الفاعـــل في تسهيل مهام الرقابة المالية، ورفع كفاءتها وفاعليتها، إلا أن تحقيق مفهوم الموازنة الموجّهة بالنتائج لا يزال بحاجة إلى مزيد من التطوير والتحديث، ليمكن من ثَمّ عدّه وســـيلة ملائمـــة للرقابة على أداء مختلف الوزارات والدوائر الحكومية[2].

وقد تضمن قانون الموازنة العامة رقم ١ لعام ٢..٨ عددًا من المواد التي يمكن حُسبانها عوامل داعمة لعمل الرقابة المالية؛ حيث تم التأكيد على: عدم جواز اســـتخدام المخصـــصات المرصودة لغير الأغراض المحددة لها، وعدم تجاوز المخصصات الواردة في الحوالات المالية، إضافة إلى عدم جواز عقد أي نفقة أو صرف أي سلفة ليس لها مخصصات في القانون، أما إذا استدعت الضرورة صرف أي نفقات إضافية، فيجب أن يتم قبل الصرف إصدار قانون ملحـــق

---

1 بالرجوع إلى الأحكام الواردة في قانون تنظيم الموازنة العامة رقم ٣٩ لعام ١٩٦٢، والمنشور على الصفحة رقم ١٢١٤ من عدد الجريدة الرسمية ١٦٤٥ بتاريخ ١٦/١٠/١٩٦٢، وفي ذات الصدد القانون الجديد رقم ٥٨ لعام ٢٠٠٨، المنشور على الصفحة رقم ٦٢٨٩ من عدد الجريدة الرسمية رقم ٤٩٤٣، وتاريخ نشره ١/١٢/٢٠٠٨.

2 الموقع الرسمي لدائرة الموازنة العامة الأردنية على الرابط (www.gbd.gov.jo/ar)، تاريخ الولوج: ١٧/١/٢٠١٠.

لقانون الموازنة[1].

كما أوضح القانون: الإجراءات والأطر التي تضبط عمليات تعيين الموظفين، وطــرح العطاءات، وإمكانيات نقل المخصصات من برنامج إلى آخر، إلا أنه حظر النقل من فصل إلى فصل آخر إلا بقانون. أما الإنفاق من المخصصات فهو يتم بناءً على أوامــر ماليــة عامــة أو خاصة، بموجب حوالات مالية شهرية مصدقة من مدير عام دائرة الموازنة[2].

تعدّ الموازنة، كما أسلفنا الإشارة إلى هذا، من أهم الوثائق الاقتصادية للدولة، وهي التي تترجم سياساتها العامة وأولوياتها، وهي أيضاً ذات أثر كبير على مختلف شــرائح المــواطنين؛ لذلك، فلا بد من التفكير جديًا بضرورة فتح المجال أمام منظمات المجتمع المدني لكي تسهم في إبداء رأيها حول السياسات الكلية للموازنة، ومدى إسهامها الحقيقي فــي الاســتجابة لمطالــب المواطنين وتلبية احتياجاتهم؛ وعمليًا، فإن مثل هذا الإسهام سيمنح حافزًا أكبر لمنظمات المجتمع المدني لتكون شريكًا غير مباشر في الرقابة على الأداء المالي للدولة.

المبحث الثاني

الرقابة المالية والإدارية الدستورية على الأموال العامة وتحصيلها

لغايات توضيح الدور الذي تقوم به الرقابة المالية على المستوى الإداري، فــلا بــد أن نوطّئ له بتوضيح الإطار القانوني والتشريعي الذي يحــدد نطــاق أعمالهــا وصــلاحياتها. وعمومًا، فإن النظام المالي يمثل الحاضنة الأساسية لأعمال هذا النوع من الرقابة، وهو يطبــق النظام المالي رقم ٣ لعام ١٩٩٤ على كافة الوزارات والدوائر، التي تدخل ضــمن الموازنــة

1 قانون تنظيم الموازنة العامة رقم ١ لعام ٢٠٠٨، والمنشور على الصفحة رقم ٣١٢ من عدد الجريدة الرسمية ٤٨٨٣ بتاريخ ٢٠٠٨/٢/٦.

2 قانون تنظيم الموازنة العامة رقم ١ لعام ٢٠٠٨، والمنشور على الصفحة رقم ٣١٢ من عدد الجريدة الرسمية ٤٨٨٣ تاريخ ٢٠٠٨/٢/٦.

العامة للدولة، وعلى أي دائرة أو مؤسسة ذات استقلال مالي وإداري وليس لها نظام خاص بها. وقد أشار هذا النظام إلى صلاحية وزير المالية أو مَن يفوضه بتدقيق القيود والسجلات المتعلقة بتحصيل الإيرادات، والى مسؤوليته عن مراجعة حسابات الدوائر ومعاملاتها المالية والتأكد من أنها تراعي أحكام الأنظمة والتشريعات ذات العلاقة. إضافة إلى مسؤولية وزارة المالية عن مراقبة صرف النفقات، والتأكد من أنه قد تم صرفها وفقًا للتشريعات المعمول بها[1].

ويمكن عمليًا تقسيم الدوائر الحكومية الخاضعة لهذا النظام إلى قسمين: الأول هو ما يسمى بالدوائر المفتوحة، أي التي يتم متابعة صرف مخصصاتها من خلال مديرية النفقات العامة في وزارة المالية، والثاني هو الدوائر المغلقة، أي التي تقوم بصرف نفقاتها من خلال حساباتها في المصارف، وقد نص النظام المالي على ما يلي:

أ- تشكل وحدة رقابة مالية في كل دائرة بقرار من الوزير (وزير المالية)، من موظف أو أكثر من موظفي الوزارة، تناط بها مسؤولية مراقبة تطبيق أحكام هذا النظام والقوانين والأنظمة والتعليمات ذات العلاقة، وللوزير إناطة هذه المهمة بوحدات الرقابة الداخلية المشكلة في الدائرة نفسها، إذا ما تبين بأن هذه الوحدة تستطيع القيام بذلك بكفاءة.

ب- يصدر الوزير التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات الرقابة الداخلية في الوزارة والدائرة والمؤسسة حسب مقتضى الحال وما تقتضيه طبيعة عمل هذه الوحدات.

ج- على الرغم مما ورد في هذا النظام أو في أي نظام آخر، فللوزير تعيين مراقب مالي في أي مؤسسة رسمية عامة مستقلة إدارياً ومالياً إذا رأى موجباً لذلك.

---

1 الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

واستكمالاً لهذا الأمر، فقد أشارت التعليمات، الصادرة بموجب النظام، إلى عدم جواز قيام أي دائرة، لديها وحدة رقابة مالية، بصرف أي مستند قبل تدقيقه وإجازته من قبل رئيس الوحدة. كما حددت هذه التعليمات مسؤولية وحدات المراقبة المالية كما يلي:

"تكون وحدات الرقابة المالية مسؤولة عما يلي:

أ- التأكد من أن الضرائب والرسوم يتم تحقيقها وتحصيلها في أوقاتها دون تأخير.

ب- التأكد من أن الإجراءات القانونية تتخذ لتحصيل أية أموال يتأخر تحصيلها.

ت- أن الأموال المحصلة تدفع للبنك المعتمد أولاً بأول، وتحول لحساب الخزينة العامة.

ث- تدقيق جميع مستندات الصرف من الناحية القانونية والمحاسبية، طبقًا للقوانين والأنظمة والتعليمات المالية المعمول بها.

ج- التأكد من توفر المخصصات، وأن إنفاقها يتم للغاية التي رصدت من أجلها، والتأكد من توفر السيولة الكافية لكل مستند صرف.

ح- ختم مستند الصرف بالخاتم المخصص لهذه الغاية من قبل وزارة المالية، والمتضمن عبارة (دقق ويجاز للصرف)، وتوقيعه إشعاراً بذلك.

خ- فحص حسابات الدوائر وسجلاتها، والتأكد من سلامتها وصحتها.

د- متابعة إغلاق الحسابات الشهرية، وإعداد التقارير الشهرية، ومتابعة إرسالها إلى وزارة المالية.

ذ- إعلام وزير المالية فورًا وخطيًا بكل مخالفة للقوانين والأنظمة المالية في الدوائر".

المطلب الأول

الرقابة الإدارية على السلطات العامة في تحصيل الإيرادات

يتولى مهمة الرقابة المالية الداخلية في الوزارات والمؤسسات والدوائر الحكومية وحدات إدارية تتبع لنفس تلك الدوائر. ويحظى هذا النوع من الرقابة بأهمية كبيرة، حيث تعدّ مقومًا أساسياً للحفاظ على موارد المؤسسة وموجوداتها، وللاطمئنان على صحة البيانات والمعلومات المالية ودقتها، ومصدرًا أساسيًا لتزويد الإدارة العليا بالقاعدة اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية الصائبة[1].

تعود فكرة تبني الحكومة آلية الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية، وتعميم إنشاء وحدات الرقابة الداخلية فيها- تعود إلى عام ١٩٩٢، حين أصدر رئيس الوزراء آنذاك بلاغًا اعتمد بموجبه إطارًا موحدًا لعمل وحدات الرقابة الداخلية، وأكد فيه ضرورة القيام بإصدار التعليمات الضرورية لضمان تحقيق الهدف المتوخى من إنشاء الرقابة الداخلية، بما في ذلك: تحسين مستوى الخدمات العامة، وإحكام الرقابة على المال العام، وتفعيل أنظمة الضبط الداخلي.

وقد تضمن الإطار المشار إليه تحديد المهام والمسؤوليات لوحدات الرقابة الداخلية، وتحديد الهدف العام، ونطاق العمل ومجالاته، والموقع في الهيكل التنظيمي، بما في ذلك الارتباط الإداري، ومكونات وحدة الرقابة الداخلية، ومؤهلات العاملين في هذا المجال؛ بمعنى وَضْع وصف وظيفي لهؤلاء العاملين. ويمكن القول: إن هذا الإطار تميز بالشمولية والطموح، إلا أن

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

الواقع العملي بيّن أن ذلك واجه، في المراحل التالية، بعض المصاعب التي كان يتم التغلب عليها بشكل تدريجي، مع الحرص على التطوير المتواصل لهذا العمل.

كما قامت وزارة المالية قبل حوالي أربع سنوات، من خلال شركة أجنبية متخصصة، بتقييم الوضع التنظيمي للإدارة المالية وسبل تحسينها. وكان أحد محاور هذا التقييم بحث أوضاع وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر المختلفة. وقد تم التوصل إلى أن هناك ضعفاً في آليات عمل وحدات الرقابة الداخلية، من حيث الهيكلة والضبط والالتزام الرسمي والمتابعة ومدى مصداقية التقارير الصادرة عنها، إضافة إلى أن الجهد الرقابي يركز على تدقيق المعاملة اليومية، مع وجود ضعف في تدقيق الوظائف المتعلقة بالخطط والبرامج[1].

وعمومًا، فإن نظام الرقابة في الأردن يهدف بصورة رئيسية إلى التقيد بالتشريعات المعمول بها، وهذا هو جلّ اهتمام وحدات الرقابة، في حين أن هناك تركيزاً أقل على كفاءة عمليات التدقيق وفعاليتها، وهي المتعلقة بالخطط والأداء والكلفة، أو ما يتعلق بإعداد التقارير المالية المختلفة.

وقد تم خلال عام ٢..٨ تعديل النظام المالي، بحيث يقوم وزير المالية بإصدار التعليمات التنظيمية والتطبيقية لوحدات الرقابة المالية، بعد أن كانت هذه المهمة مُناطة سابقًا بالدوائر نفسها. وفي عام ٢..٦ تقرر استحداث وحدة مركزية للرقابة الداخلية في وزارة المالية وترتبط مباشرة بالوزير، وصدر خلال العام نفسه تعليمات تنظيمية معدلة لعملها، نصت على أن الهدف العام من إنشاء هذه الوحدة هو تنظيم وحدات الرقابة الداخلية وتفعيلها وتأهيلها في :الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة؛ وتطوير آليات عملها، وتطوير إجراءاتها

1 الموقع الرسمي لوزارة المالية الاردنية على الرابط (http://www.mof.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٧.

لهدف: تحسين كفاءة عمليتي التدقيق والرقابة وفاعليتيهما، إضافة إلى وضع معايير عمل وأدلة، للنهوض بالعملية الرقابية وتحسين أدائها ونتائجها[1].

ولدى تكامل هذه الإجراءات، والوصول بها إلى الدرجة المطلوبة، فمن المتوقع أن تتولى وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر مهام وحدة المراقبة المالية وواجباتهـا أو مهـام المراقب المالي، وهي التي تتلخص حاليًا في إجراء تدقيقين: سابق ولاحق؛ للتأكد مـن التقيـد بالتشريعات ذات العلاقة، ومن ثَمّ لسحب مراقبي وزارة المالية من تلك الدوائر. وبذلك، وبعـد تكامل آليات عمل وحدة الرقابة وتكامل إجراءاتها في دائرة مـا، فيـصبح دور وزارة الماليـة وضعَ المعايير والضوابط لهذه الرقابة.

ويمتد نطاق عمل وحدة الرقابة المركزية، ليشمل كافة أوجه نشاطات عمـل وحـدات الرقابة الداخلية، في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، من حيث إعادة الهيكلة التنظيمية لوحدات الرقابة الداخلية، وتطوير أداء وحدات الرقابة الداخلية وتفعيلها، مـن خلال إجراء الدراسات الهادفة إلى رصد جوانب الضعف في العمل الرقـابي لهـذه الوحـدات ومعالجتها، أو من خلال خطة إستراتيجية محكمة إعداداً وإقراراً وتنفيذاً، للنهوض بمفهوم عمل وحدات الرقابة الداخلية، وللنهوض بآلياته، ومتابعة تنفيذها، وتقييم نتائجها، إضافة إلى متابعـة التزام وحدات الرقابة الداخلية بالأطر التشريعية الناظمة لها، ومتابعة منهجيات تخطيط العمـل الرقابي، وإخضاع العمل للمعايير الرقابية ولمؤشرات القياس، وتقييم نتائجه. كما يفتـرض أن تقوم هذه الوحدة بتفعيل أشكال الاتصال وتفعيل آلياته، وبتبادل المعلومات والتقارير مع وحدات الرقابة الداخلية، للوقوف على حسن سير العمل وانتظامه، وكذلك إعداد خطة تحديد الاحتياجات

---

1 الموقع الرسمي لوزارة المالية الاردنية على الرابط (http://www.mof.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٧.

التدريبية لوحدات الرقابة الداخلية، في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، ومن ثَمّ إقرار الخطة وتنفيذها [1].

أما مهامّ وحدة الرقابة المركزية وواجباتها فتتلخص فيما يلي:

- إجراء الدراسات والأبحاث المتعلقة بأعمال وحدات الرقابة الداخلية في الجهاز الحكومي وبنشاطاتها.
- تخطيط الزيارات الميدانية لوحدات الرقابة الداخلية وتنفيذها، وتقييم نتائجها، وإعداد التقارير الخاصة بذلك.
- إعداد الخطط اللازمة لدراسة وحدات الرقابة الداخلية المشكلة في الجهاز الحكومي، وتقييم أوضاعها، وتطوير دورها، وتفعيل أدائها، من خلال البرامج التنفيذية المناسبة.
- التحقق من التزام وحدات الرقابة الداخلية بتطبيق التشريعات والقرارات والتعليمات الناظمة لعملها ومهامها.
- دراسة التقارير الواردة من وحدات الرقابة الداخلية، وإجراء ما يلزم لها، والرد على كافة الاستفسارات المتعلقة بها.
- إعداد تقرير رقابي دوري عن سير العمل في وحدات الرقابة الداخلية، ورفعه إلى الإدارة العليا في وزارة المالية، متضمناً النتائج والتوصيات المناسبة.
- التحقق من التزام وحدات الرقابة الداخلية بخطط عملها، ورصد الانحرافات وتحديدها، وتوجيه وحدات الرقابة الداخلية إلى معالجة تلك الانحرافات.

---

1 بالرجوع الى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الاردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

- إعداد الخطة الإستراتيجية لتدريب العاملين في وحدات الرقابة الداخلية وتــأهيلهم، وتنفيذ الخطة وتقييم نتائجها.
- إعداد الأدلة الرقابية لوحدات الرقابة الداخلية والنماذج اللازمة، بالتنسيق والتعاون مع الجهات ذات الصلة.
- تنظيم آلية تطبيق نتائج الدراسات الرقابية وتوصــياتها، وهــي المتعلقــة بوحــدات الرقابة الداخلية، والمعدة من الجهات المختلفة، من خلال موافقة وزارة المالية ممثلة بوحدة الرقابة المركزية.
- إعداد التعليمات التنظيمية لعمل وحدات الرقابة الداخلية، وإدخال التعديلات اللازمة عليها، كلما دعت الحاجة والضرورة إلى ذلك، وإصدارها بقرار من معالي وزيــر المالية.
- التوصية لوزير المالية بإسناد مهام وحدات الرقابة الماليــة وواجباتهــا (المراقــب المالي)، إلى وحدات الرقابة الداخلية في الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة، وإعادة النظر في ذلك، استنادًا لأحكام النظام المالي[١].

ولا شك بأن الوصول إلى هذه المرحلة يعني تقليص ظاهرة تعدد الأجهزة الرقابية، وهذا ينعكس أثره على تحسين أداء الأجهزة الحكومية، من حيث إلغاء التداخل والازدواجية والجهــد الذي قد يترتب على الدوائر؛ نظرًا إلى تعدد الأجهزة الرقابية، إضافة إلى أنه يمنحهــا حريــة أكبر، ويقلل من طلب البيانات من الأجهزة التنفيذية.

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

ومن الواضح أن الأهداف والغايات المتوخاة، من وحـــدة الرقابـــة المركزيـــة، مهمـــة وضرورية، والدور المنوط بها ينعكس أثره على العديد من الجوانب الرقابية؛ مما يعني الحاجـــة إلى بذل جهود كبيرة ليصبح بمقدور المطّلع القول: إن تغيرًا ملموسًا قـــد حـــصل علـــى أرض الواقع.

المطلب الثاني

دور ديوان المحاسبة في الرقابة المالية وفق أحكام الضوابط الدستورية الأردنية

ديوان المحاسبة هو الجهة الرقابية الأهم في المملكة الأردنية الهاشمية؛ فهو مُنشأ أصلاً بموجب نص دستوري، حيث أشارت المادة ١١٩ من الدستور الأردني إلى أن يـــشكل بقـــانون ديوان محاسبةٍ لمراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وطرق صرفها. وقد تم إنشاء الديوان، بوصـــفه دائرة مستقلة، بموجب القانون رقم ٢٨ لعام ١٩٥٢، وهو القانون الذي شهد عدداً من التعديلات في السنوات اللاحقة.

تشمل رقابة ديوان المحاسبة مختلـــف الـــوزارات والمؤســـسات والـــدوائر الحكوميـــة والرسمية، بما في ذلك:

- الوزارات والدوائر الحكومية والمؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة.
- المجالس البلدية ومجالس الخدمات المشتركة.
- الشركات التي تملك الحكومة ما نسبته ٥٠% فأكثر من أسهمها.
- أي جهة يقرر مجلس الوزراء تكليف ديوان المحاسبة بتدقيق حساباتها، إذا كانت أمـــوال هذه الجهة تأخذ حكم الأموال العامة، أو أن جبايتهم بموجب أحكام القانون[1].

---

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

ومن هنا، يتضح أن ديوان المحاسبة يقوم بدور الرقابة على نطاق واسع وشامل. إلا أنه لا بد من الإشارة إلى أن الديوان لا يقوم عملياً بالرقابة الفاعلة على الشركات التي تُسْهِم الحكومة في رأسمالها، أو حتى تلك التي تملكها الحكومة بشكل كامل، كما أن العديد من الجهات التي تتلقى إعانات من الحكومة لا تخضع لرقابة الديوان.

أما فيما يتعلق بالدور الرقابي لديوان المحاسبة، فتجدر الإشارة إلى أن التطورات التي شهدها العالم أدت إلى إعادة النظر في دور الحكومة في النشاطات الاقتصادية، كما أن التقدم التكنولوجي وثورة المعلومات والاتصالات، المرافقة لهذه التطورات، تستدعي النظر إلى الرقابة بمفهوم حديث، يضمن استخدام أفضل الأساليب والأسس اللازمة لأداء هذا الدور، دون تعطيل قيام الأجهزة التنفيذية بنشاطاتها المعتادة أو دون إعاقتها. كما أن هذه التطورات ذاتها تفترض أيضًا مواكبة العمليات الاقتصادية المستجدة، إضافة إلى الالتفات لمواضيع وقضايا، بدأت تبرز بشكل أكثر وضوحًا في الاقتصادات العالمية، مثل: الحكومة الجيدة، والشفافية، والمساءلة، وسيادة القانون، وعدالة تطبيقه، وغيرها.

ولدى التعميم، فيمكن تلخيص أبرز الجوانب الرقابية لديوان المحاسبة فيما يلي:

الرقابة على المال العام

الحفاظ على المال العام والتأكد من حسن استخدامه يشكلان هدفًا أساسياً للرقابة، وهذا الأمر يُسْهِم في تعزيز مفهوم الشفافية والمساءلة، كما يمكن أن يشكل حافزًا لتطوير مهنة تدقيق الحسابات والارتقاء بمستواها، ليس في القطاع الحكومي فقط، وإنما على مستوى القطاع الخاص أيضاً. ولا شك بأن مراقبة إيرادات الدولة ونفقاتها وحساباتها المختلفة يلعب دورًا بارزًا

في الحيلولة دون ارتكاب المخالفات، أو الخروج عن الأنظمة والقوانين التي تحكم هذه العمليات. كما أن الرقابة لها دور مهم في تحسين الإدارة المالية، بجعلها أكثر كفاءة وفاعلية[1].

الرقابة على عمليات التخاصية

يهدف عمل ديوان المحاسبة في هذا المجال إلى التأكد من سلامة استخدام المال العام، بصورة قانونية وفاعلة. وقد شارك الديوان في إعداد إستراتيجية التخاصية، وكان رئيس ديوان المحاسبة عضوًا في اللجنة الوزارية العليا للتخاصية، إلى أن صدر قانون التخاصية عام ٢٠٠٠، مستثنياً رئيس ديوان المحاسبة من عضوية مجلس التخاصية. وعادة ما يشارك مندوبو ديوان المحاسبة، بصفة مراقبين، في اللجان المالية والفنية، وذلك لهدف التأكد من أن تقييم أصول المؤسسات التي يتم تخصيصها هو تقييم عادل. ولعل مشاركة ديوان المحاسبة في الرقابة على عمليات التخاصية بحاجة إلى وقفة متأنّية وإلى عملية تقييم في إطار أوسع من إطار هذه الدراسة. ولكن أبرز الملاحظات التي يمكن إدراجها في هذا المجال تتلخص بما يلي:

أ- عدم تمثيل ديوان المحاسبة في مجلس التخاصية.

ب- عدم مشاركة الديوان في اللجان التوجيهية للتخاصية.

ت- الدور المحدود لمراقبي الديوان في بعض اللجان الفنية.

ث- عدم توفر القدرة الفنية لدى ممثلي ديوان المحاسبة، للحكم على ما تقدمه الشركات الاستشارية الدولية، أو تقييم ما تقدمه هذه الشركات، من دراسات أو تقييمات متخصصة وذات مستوى فني عالي[1].

---

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

كما حدد القانون عددًا من المهام الأساسية لديوان المحاسبة، يمكن تلخيصها فيما يلي:

- مراقبة واردات الدولة ونفقاتها، وحساب الأمانات والسلف والقروض، والتسويات، والمستودعات، على الوجه المبين في هذا القانون.
- تقديم المشورة، في المجالات المحاسبية، إلى الجهات الخاضعة لرقابة الديوان.
- الرقابة على الأموال العامة، للتأكد من سلامة إنفاقها بصورة قانونية وفاعلة.
- التأكد من سلامة تطبيق التشريعات البيئية المعمول بها، بالتنسيق مع الجهات ذات العلاقة.
- التثبت من أن القرارات والإجراءات الإدارية، في الجهات الخاضعة لرقابة الديوان، تتمّ وفقاً للتشريعات النافذة.

أما المسؤوليات الرقابية المالية لديوان المحاسبة، فبوسعنا إجمالها بالمسؤوليات التالية:

يمارس ديوان المحاسبة مسؤوليات الرقابة على الأموال العامة في جانبي الإيرادات والنفقات، وفقًا لما يلي:

فيما يتعلق بجانب الإيرادات، فديوان المحاسبة مسؤول عن:

- التدقيق في تحققات الضرائب والرسوم والعوائد المختلفة، للتثبت من أن تقديرها وتحقيقها قد تم كل منهما وفقًا للقوانين والأنظمة المعمول بها.
- التدقيق في معاملات بيوع الأراضي والعقارات الأميرية، وتفويضها وتأجيرها.
- التدقيق في تحصيلات الواردات، على اختلاف أنواعها، للتثبت من أن التحصيل قد جرى في أوقاته المعينة، وفقاً للقوانين والأنظمة المتعلقة بها؛ ومن أن قانون جباية

---

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

الأموال الأميرية قد جرى تطبيقه على المكلفين الذين تخلفوا عن الدفع؛ ومن أن التحصيلات قد دفعت لصندوق الخزينة، وقيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.

- التدقيق في معاملات شطب الواردات والإعفاء منها، للتثبت من عدم إجراء شطب أو إعفاء في غير الحالات والأصول المنصوص عليها في القوانين والأنظمة المعمول بها.

أما فيما يتعلق بنفقات السلطات العامة من الإيرادات، فإن ديوان المحاسبة مسؤول عن:

- التدقيق في النفقات، للتثبت من صرفها للأغراض التي خصصت لها، ومن أن الصرف قد تم وفاقًا للقوانين والأنظمة.
- التدقيق في المستندات والوثائق المقدمة تأييداً للصرف، للتثبت من صحتها، ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود.
- التثبت من أن إصدار أوامر الصرف تم حسب الأصول الصحيحة ومن قبل الجهات المختصة.
- التثبت من أن النفقات قيدت في الفصول والمواد المخصصة لها في الموازنة العامة.
- التثبت من عدم تجاوز المخصصات المرصودة في الموازنة، إلا بعد الترخيص بذلك من الجهات المختصة.
- التثبت من أسباب عدم الصرف لكل المخصصات، أو لبعض المخصصات، التي رصدت للأعمال الجديدة.
- التثبت من تنفيذ أحكام قانون الموازنة العام ومَلاحِقِه، ومن صحة الأوامر المالية والحوالات الصادرة بمقتضاه.

- كما يقوم ديوان المحاسبة أيضاً بتدقيق حسابات الأمانات والسلف والقروض والتسويات، للتأكد من صحة العمليات المتعلقة بها، ومن مطابقة قيمها لما هو مثبت في القيود[1].

ومن جهة أخرى، فيتوجب على الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة أن تقدم له كل التسهيلات اللازمة لأداء مهامّه. وقد رتب القانون مسؤولية على الجهات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة، في حال عدم الرد على استيضاحات الديوان، وحدد مدة ثلاثين يومًا للرد على هذه الاستيضاحات. كما أشار قانون ديوان المحاسبة أيضًا إلى المسؤولية القانونية، التي تترتب على التأخر في تبليغ ديوان المحاسبة بالإجراءات التي تتخذها الجهات المعنية، بشأن الأخطاء أو المخالفات أو الجرائم المالية المحالة إليها من الديوان، أو في حال عدم تزويد ديوان المحاسبة بالمستندات والوثائق التي يطلبها.

ولقد أوجب القانون على مختلف الجهات المعنية أن تقدم للديوان البيانات المالية للسنة المنتهية، خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من انتهاء تلك السنة، بما في ذلك وزارة المالية، التي يتوجب عليها أن تقدم لديوان المحاسبة الحساب الختامي عن كل سنة مالية خلال مدة لا تزيد على ستة أشهر من انتهاء تلك السنة. وقد أشار تقرير ديوان المحاسبة لعام ٢٠٠٧ إلى عدم التزام العديد من المؤسسات الحكومية المستقلة بتقديم البيانات الختامية في مواعيدها. ويحق لرئيس ديوان المحاسبة أن يطّلع على كافة التقارير والمعلومات الواردة من المفتشين، سواء كانوا ماليين أم إداريين، وعلى تقارير التحقيق في المخالفات التي لها مِساس بالأمور المالية.

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

وبالإضافة إلى ما سبق، وفيما يتعلق بمحددات الرقابة المالية لديوان المحاسبة، فنجد أن القانون منح ديوان المحاسبة صلاحية التدقيق اللاحق على النفقات؛ إلا أنه يجوز لرئيس ديوان المحاسبة، وفي حالات خاصة وبموافقة رئيس الوزراء، أن يقرر التدقيق في النفقات قبل الصرف. وهكذا، فإن دور ديوان المحاسبة وفق القانون يجب أن يركز على التدقيق اللاحق للنفقات، ولعل هذا ينبع من الرغبة في عدم السماح بأن تشكل عملية الرقابة إعاقة لعمل الجهات التنفيذية المختلفة. وهناك العديد من وجهات النظر المعتبرة، التي تفضل أن يكون التدقيق لاحقًا، لا سابقًا على عمليات الإنفاق.

كما أشار القانون إلى أنه في حال وجود خلاف في الرأي، بين الديوان وإحدى الوزارات أو الدوائر، فيعرض موضوع الخلاف على مجلس الوزراء للفصل فيه، على أن يتضمن تقرير الديوان المقدم إلى مجلس النواب المسائل التي وقع الخلاف حولها.

ومن الواضح أن منح السلطة التنفيذية، ممثلة بمجلس الوزراء، صلاحية البت في هذا النوع من الخلافات تعوزه الشفافية، وأحيانًا الحيادية في البحث؛ لذلك، فلا بد أن يكون هناك تفكير جدي بنقل صلاحية حلّ الخلافات إلى جهة محايدةٍ غيرِ ذات مصلحة.

أما فيما يتعلق برئيس ديوان المحاسبة، فقد نص القانون على أن يتولى إدارة ديوان المحاسبة رئيس يعيّن بإرادة ملكية بناء على تنسيب مجلس الوزراء، ويبلغ هذا التعيين إلى مجلس النواب. ولا يجوز عزل رئيس ديوان المحاسبة، أو نقله، أو إحالته على التقاعد، أو فرض عقوبات مسلكية عليه، إلا بموافقة مجلس النواب إذا كان المجلس في حالة انعقاد، أو بموافقة الملك بناءً على تنسيب مجلس الوزراء إذا كان المجلس غير منعقد. وعلى رئيس الوزراء في هذه الحالة أن يبلغ المجلس عند انعقاده ما اتُّخِذَ من الإجراءات، مشفوعة بالإيضاح اللازم.

وأما فيما يتعلق ببعض الأمور الإدارية الخاصة برئيس ديوان المحاسبة، مثل الإجازات والسفر، فإن مرجعيته بشأنها هي رئاسة الوزراء.

وكما هو واضح، فإن لرئيس ديوان المحاسبة حصانة من نوعٍ ما، مقابل السلطة التنفيذية ممثلة بمجلس الوزراء. إلا أن هذه الحصانة تبقى غير مكتملة وقابلة للانتهاك خلال فترات عدم انعقاد مجلس الأمة، ناهيك عن أن صلاحية التعيين هي أصلاً بيد مجلس الوزراء، وغير مشروطة بتنفيذ برنامج معين، أو بتحقيق خطة ذات أبعاد إستراتيجية واضحة.

ومن الأمور التي لا بد من الإشارة إليها، فيما يتعلق بموظفي ديوان المحاسبة، هو خضوعهم لنظام خاص صدر في الربع الأخير من عام ٢٠٠٨. وما من شك في أن الطبيعة الرقابية لديوان المحاسبة تتطلب منحه مرونة خاصة، فيما يتعلق بالتوظيف، لكي يستطيع جذب الكفاءات التي يحتاج إليها لأداء مهامّه.

وهذه المهمة تبدو أفضل وأقرب إلى التحقيق في ظل النظام الذي أقرّ مؤخراً، وفي ظل ضرورة منح حوافز خاصة للمدققين؛ للحفاظ على نزاهتهم وحياديتهم، وعلى سلامة دوافعهم للقيام بمهامهم، وفق أفضل المعايير؛ الأمر الذي يساعد الديوان على إلغاء الحوافز التي تقدمها بعض الوزارات والدوائر لموظفي الديوان، علمًا بأن ديوان المحاسبة قد أحسن صنعًا حين قام بمنع الدوائر الحكومية من منح الحوافز لموظفيه بشكل مباشر، على أن يتم تجميع هذه الحوافز وتوزيعها على هؤلاء الموظفين من خلال الديوان نفسه.

المطلب الثالث

الرقابة المالية لمجلس النواب

يستند مجلس النواب، في ممارسة دوره الرقابي، إلى النصوص الدستورية التي تمنحه حق المصادقة على قانون الموازنة العامة للدولة. وقد بينت هذه النصوص أنه يحق لمجلس النواب عند مناقشته لمشروع قانون الموازنة العامة أن ينقص من النفقات في الفصول، بحسب ما يراه موافقاً للمصلحة العامة، وليس له أن يزيد على تلك النفقات. إلا أنه لا يُقبل، في أثناء المناقشة في الموازنة العامة، أيُّ اقتراح يقدم لإلغاء ضريبة قائمة أو فرض ضريبة جديدة أو تعديل الضرائب المقررة بزيادة أو نقصان. وبعد الاستماع إلى رد الحكومة على ملاحظات النواب يتم الاقتراع على مشروع قانون الموازنة العام فصلاً، وذلك وفقاً للمادة ١١٢ من الدستور الأردني.

وعادة ما يقوم مجلس النواب بعرض المواضيع، ذات الطابع المالي والاقتصادي، على اللجنة المالية والاقتصادية في المجلس، وهذه اللجنة مُنشأة بموجب النظام الداخلي للمجلس، الذي نصّ على أن تناط باللجنة المالية والاقتصادية مهامّ: دراسة مشروع قانون الموازنة العامة والاقتراحات التي تتعلق بها، ودراسة موازنات الدوائر المستقلة، ودراسة القوانين المالية التي لها علاقة بزيادة الواردات أو النفقات أو إنقاصها، بالإضافة إلى دراسة قوانين التموين والتجارة والشركات والبنوك والتأمين والعملة(النقود) والصِّرافة والاستثمار، وما في حكم هذه المواضيع[١].

---

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لمجلس النواب في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.parliament.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٢.

ومن الجوانب التي لا بد من الإشارة إليها هو موضوع الرقابة على تنفيذ الموازنة، التي يمكن أن نعدّها جزءًا من اختصاص السلطة التشريعية ممثلة بمجلس النواب، لأنها بمثابة رقابة على السلطة التنفيذية- للتأكد من مدى تقيدها بقانون الموازنة العامة؛ لأن مشروع قانون الموازنة العامة الذي يقدم إلى المجلس في كل عام يتضمن، بالإضافة إلى الإيرادات والنفقات المقدرة للسنة المقبلة، النفقات الفعلية وإعادة تقدير النفقات للسنتين السابقتين لسنة الموازنة؛ وبهذا، فيستطيع أعضاء المجلس الاطلاع على ما نفذ من المشاريع التي تضمنتها قوانين الموازنة للسنوات السابقة .كما يُفترض أن يقدم ديوان المحاسبة تقريرًا سنويًا إلى المجلس، يتضمن ملاحظاته عن الدوائر والمؤسسات التي يقوم بتدقيق حساباتها، مع بيان المخالفات المرتكبة، وذلك في بدء كل دورة عادية للمجلس. ولكن عدم قيام مجلس النواب بهذا الدور بشكل ملائم لا يعني إعفاء الجهات الرقابية الأخرى من مسؤولياتها؛ إذ إن مختلف أجهزة الرقابة تلعب دورًا أساسيًا في هذا المجال، لهدف التأكد من أن تنفيذ الموازنة جاء متوافقًا مع ما تم تقديره وتخصيصه لمختلف بنودها، ولاكتشاف أيِّ انحرافات، ولمعالجتها في الوقت المناسب[1].

أما موازنات المؤسسات المستقلة، فقد بدأ مجلس النواب بمناقشتها اعتبارًا من عام ٢٠٠٨، وذلك وفقًا للنص الوارد في قانون الفوائض المالية رقم ٣٠ لعام ٢٠٠٧، وهو الذي نصّ في الفقرة (ج)، من المادة ٤ منه، على أنه: "على الرغم مما ورد في أي تشريع آخر، فعلى مجلس الوزراء إحالة موازنات الوحدات الحكومية إلى مجلس الأمة لإقرارها"[2].

---

1 بالرجوع إلى الموقع الرسمي لديوان المحاسبة في المملكة الأردنية الهاشمية، على الرابط الالكتروني (www.audit-bureau.gov.jo)، تاريخ الولوج: ٢٠١٠/١/١٠.

2 قانون الفوائض المالية رقم ٣٠ لعام ٢٠٠٧، والمنشور على الصفحة رقم ٢٦٠٦ من عدد الجريدة الرسمية ٤٨٢٣ تاريخ ٢٠٠٧/٥/١.

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

هدف الباحث من خلال ما أوردهُ في هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على ماهية الإيرادات العامة، بدءاً بما يعنيه هذا المصطلح بالنسبة للدولة، حيث ورد في الفصل الأول وفي المقدمة تحديداً، كيفية مراحل تطور الدور الاقتصادي للدولة بين المذاهب الاقتصادية المختلفة، في محاولة لاختيار ما هو أكثر ملاءمة لتحقيق أهداف الدولة من جهة وما هو أكثر تقبلاً من قبل مواطني هذه الدول؛ وكيف أن هذه التقلبات الاقتصادية التي مرت بها الدول أثرت، من جميع النواحي وبشكل كبير، على الإيرادات العامة، بدأً بجباية هذه الإيرادات، ووصولاً إلى الوفرة المالية التي تهدف الحكومات إلى جمعها من خلال جباية الإيرادات. مع كل ما رافق ذلك مع مرور الزمن من عمليات رقابة وتنظيم وتطوير؛ وكيف بدأت الحكومات تقتصر بتعاظم دور الإيرادات في توجيه السياسات الاقتصادية والاجتماعية وحتى العسكرية وغير ذلك، بما يخدم خطط التنمية للدول.

كما تمت الإشارة إلى الأهمية السياسية للإيرادات، من خلال ما أثارتهُ عمليات جباية الإيرادات غير المنظمة والمنفلتة، في إحداث تحولات سياسية كبيرة، أدت إلى تقليص كثير من الصلاحيات الواسعة التي كانت السلطة السياسية تتمتع بها؛ وكيف أن هذه الخلافات التي نشأت حول جَمْع الإيرادات أدت إلى إيجاد صيغ سياسية جديدة لم تكن معروفة من قبل، كل ذلك رافق نشوء الدول وتطورها.

كما أتى البحث في بداية الفصل الثاني على ما تقوم به الدول من مهمات اجتماعية واقتصادية كبيرة في مواجهة الأفراد، وكيف أن هذا الدور أخذ بالتوسع والتمدد مع زيادة

الحاجات الاجتماعية والاقتصادية للأفراد، الذين يسعون بطبيعتهم إلى محاولة الحصول على مقدار أكبر من الخدمات والسلع التي ترفع من مستواهم المعاشي، وتزيل الفوارق غير الطبيعية بين أفراد المجتمع، وهو ما يعدّ حقاً طبيعياً للمواطنين؛ وكيف أن كل ذلك يزيد من أعباء الحكومات، ويتطلب منها - إن جاز التعبير - توفير موارد مناسبة لتغطية هذا الطلب المتزايد. ومن جهة أخرى، فقد تطرق البحث إلى كيفية إسهام النفقات الاقتصادية، بما تحققه من تنمية شاملة، في تعظيم مصادر الإيرادات وتنويعها؛ ومن ثَمّ، فإن كل ذلك يتطلب موارد مالية متنامية بشكل مستمرّ.

هذا، ولقد تم الدخول بعد ذلك في صلب الموضوع بذكر أنواع الإيرادات وتقسيماتها، وهي التي تغذي الموازنة العامة من خلال التقسيم التقليدي للإيرادات، كأملاك الدولة المختلفة العامة والخاصة، التي تمارس فيها الدولة دور المستثمر، الذي يحاول إدارة هذه الأملاك بشكل يدرّ عليها أكبر قدر ممكن من الإيرادات، التي تتميز بالثبات والدورية، مع ملاحظة أن كفاءة هذا المصدر تتغير، تبعاً لقدرة الحكومات في ممارستها لدورها في إدارة أملاكها، وهو الأمر الذي عادةً ما يجعلها قريبة في الأسلوب من أساليب القطاع الخاص. كذلك عرّجنا على ما تحصل عليه الدولة من رسوم في مقابل ما تقدمه من خدمات في مختلف مؤسساتها الحكومية، التي تكون عادةً في تماسّ مباشر مع المواطنين، وصولاً إلى الضرائب التي كانت وما زالت نقطة التحول في الإيرادات العامة، حيث تعدّ المورد الأساسي للموازنة العامة، ومؤشر القدرة الحكومية الحقيقي في إدارة سياسة مالية ناجحة، فهي من جهة تبرز قدرة الموازنة العامة على الإنفاق، وتعطي مؤشرات طمأنينة في طريق تنمية اقتصادية شاملة؛ فقد كانت الضرائب وما زالت تمثل الثقل الأكبر في موارد الموازنة العامة للدولة. كذلك، فقد تمت الإشارة إلى الإيرادات غير العادية، مثل القروض الداخلية والخارجية، والإصدار النقدي، حيث تلجأ الدول إلى مثل هذه

الأنواع من الإيرادات في حالات استثنائية؛ إذ إن التوسع فيها يسبب بعض المخاطر على اقتصاد الدول، وقد تكون ذات نتائج سلبية معوّقة لخطط التنمية، وكذلك فقد تؤدي إلى تأثيرات وضغوط سياسية تمارسها بأشكال مختلفة الجهات المقرضة.

وأيضاً، فتطرقنا في هذا البحث إلى ماهية الإيرادات وكيفية تعريفها، طبقاً لفقهاء القانون والمالية والاقتصاد، وإلى الاختلافات الواردة في نظرة كل فريق في تعريفه لمصطلح الإيـــراد. وكذلك تم التطرق إلى أنواع الرقابة، التي تمارسها السلطات العامة للسيطرة على مالية الدولـــة، من ناحية الإيرادات والنفقات والموازنة بينهما، بشكل يضمن - مـــن ناحيـــة - تحقيـــق تـــوازن نموذجي قدر الإمكان، ويضمن من - ناحية أخرى - أكبر قدر من الانسيابية والمرونة، بما يتلاءم مع خطط التنمية الحكومية، على أن تسير بخط متوازٍ مع القدرة التكليفية للأفراد؛ وبما يـــضمن وجود طرف ثالث (إن صح التعبير) يؤمّن ويوفر الموازنة بين مصلحة الـــسلطة العامـــة، فـــي سعيها إلى تحقيق أكبر قدر من التحصيلات المالية للخزينة العامة، وبين مصلحة الأفـــراد التـــي تقتضي حماية ملكيتهم الخاصة ومنع المِساس بها بأي شكل، تجنباً لردود الأفعال الـــسلبية التـــي ستؤثر على آليات جباية الإيرادات بصورة عامة.

النتائج والتوصيات

أولاً- النتائج

١. هناك علاقة طردية تكاملية ما بين وفرة السيولة النقدية في الخزينة العامة للدولة وتجاوز الأزمات المالية والاقتصادية، من حيث تسخير هذه السيولة في إنعاش الاقتصاد الوطني.

٢. مع الإشارة إلى المضمون الوارد في البند الرابع أعلاه، نجد أن إدارة الإيرادات العامة لدى المملكة الأردنية الهاشمية حققت إنجازات مهمة في مجال تحصيل الإيرادات الكمي؛ تمثلت في تمكنها من تطوير قانون ضريبة الدخل الأردني، وتطوير حوسبة الإيرادات الضريبية لدى المملكة.

٣. ما يزال ديوان المحاسبة في الأردن (الجهة الرقابية ذات الدور الأهمّ) يواجه بعضاً من الصعوبات التي تجعل من دوره محجماً وغير مكتمل، في أدائه لمهامه الرقابية، ذات الطبيعة الحساسة، على مختلف الدوائر والمؤسسات الحكومية أو الخاصة.

التوصيات

١. على الرغم من الضوابط التي تحكم تحصيل الإيرادات العامة، ولا سيما الضوابط الدستورية التي تتأثر أو قد تتأثر بالعوامل السياسية أو الاقتصادية، فلا مناص من خضوع تلك الضوابط إلى التخطيط الممنهج لتحديد الأهداف؛ حيث تمثل الأهداف القاعدة الأساسية لتنفيذ الإيرادات العامة وتحصيلها، ومن ثم العمل على خدمة الموازنة العامة بشقيها من إيرادات ونفقات.

٢. يجب أن تقوم السلطات العامة، في أثناء تحصيلها للإيرادات العامة، بتخصيص جزء من تلك الإيرادات لتنفيذ مشاريع تشغيل العاطلين عن العمل وتوفير فرص العمل الإضافية.

٣. دراسة إمكانية العمل على استحداث جهات إدارية تتسم بالشفافية، لتمكين مؤسسات القطاع الخاص من استعادة ضريبة القيمة المضافة على الاستثمارات في المشاريع القائمة.

٤. تفعيل دور كل أنواع الرقابة على سلطات تحصيل الإيرادات العامة، لدى الجهات المختصة وصاحبة الصلاحية، خاصةً فيما يتعلق بالإيرادات والمصروفات، من خلال وضع آلية مناسبة من أجل حل الخلافات وتفادي العقبات التي قد تحصل.

٥. تفعيل العملية الإدارية لدى السلطات العامة من خلال إعادة صياغة خططها وأهدافها، بالإضافة إلى توظيف كفاءات قادرة على التخطيط لعملية تحصيل الإيرادات.

٦. منح السلطة القضائية جزءاً كافياً لحل الخلافات الضريبية والجمركية، والابتعاد عن عقد الصفقات لضمان حق الخزينة؛ وذلك عن طريق تفعيل دور المحاكم الضريبية والجمركية المختصة.

٧. العمل على تطوير قوانين الموازنات، ولا سيما ما يتعلق منها بجانب تنفيذ الموازنة، لضمان عدم حدوث أي من نسب الخطأ، أو أي من التجاوزات المالية المتوقعة.

٨. لا بد من توافر رقابة إدارية من أجل نجاح عملية الإيرادات العامة لدى دول العالم الثالث، ومن ضمنها النظام الضريبي لدى المملكة الأردنية الهاشمية، خاصة فيما يتعلق بالأموال؛ إذ يجب توافر هذه الرقابة بشكل كامل صحيح.

٩. يحتاج أداء إدارة الإيرادات العامة إلى تطوير جوهري، وهناك بعض الشروط الواجب اتخاذها، أو أخذها بعين الاعتبار، وهو ما يتمثل في تبسيط النظام الضريبي، واعتماد خطة جامعة مانعة لتطوير الإيرادات العامة، إضافة إلى التزام المستويات في إدارة الإيرادات العامة بعملية التطوير، بما في ذلك التخطيط والتنفيذ، وبالإضافة أيضاً إلى تعزيز العلاقة فيما بين الدائرة والجباة والمكلفين.

١.. إطلاع المكلفين على آليات احتساب الاستقطاعات الضريبية قدر الإمكان، وكذلك التأكيد على ما سيوفره جني الإيرادات من توفير أساس صلب للبدء بعمليات التنمية ضمن الخطط الحكومية المعلنة .

قائمة المصادر والمراجع.

١. بركات، عبد الكريم ودراز، حامد، ٢..١، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، مصر ،الطبعة الاولى.

٢. بشور، عصام، ١٩٨٥، المالية العامة والتشريع الضريبي، مكتبة المعرفة؟

٣. بشور، عصام، وآخرين، ١٩٨٢، التشريع الضريبي، جامعة دمشق- سوريا.

٤. البطريق، يونس، ١٩٨٤، المالية العامة، دار النهضة العربية- بيروت.

٥.تكلى، الشريف رمسيس تكلى، ١٩٧٨، الأسس الحديثة لعلم مالية الدولة، مصر، دار الفلك العربي.

٦.جامع، أحمد، ١٩٩٢، علم الاقتصاد، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، القاهرة.

٧.الجزيري، محمد حسن، ١٩٧٤، المحاسبة الضريبية، مكتبة جامعة عين شمس- القاهرة.

٨.حسن، عبد الفتاح، ١٩٦٩، مبادئ النظام الدستوري الكويتي، دار النهضة العربية، بيروت، مصر.

٩.حشيش، عادل أحمد حشيش، ١٩٩٢، أساسيات المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية.

١٠.الحمود، إبراهيم، وزغلول حلمي، خالد سعد، ٢..٢، الوسيط في المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية.

١١.خصاونة، جهاد سعيد. ١٩٩٩، المالية العامة والتشريع الضريبي وتطبيقاتها العملية وفق التشريع الأردني، عمان- الأردن.

١٢.دراز، حامد عبد المجيد، ٢..١، النظم الضريبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى.

١٣.دراز، حامد عبد المجيد ومحمد عمر أبو دوح، ٢..٦، مبادئ المالية العامة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى.

١٤.سلوم، حسين، ١٩٩.، القانون المالي والضريبي، لبنان، دار الفكر اللبناني.

١٥.السويسي، فاطمة، ٢..٥، المالية العامة (موازنة – ضرائب)، المؤسسة الحديثة للكتاب، طرابلس، لبنان.

١٦.السويسي، فاطمة، ٢..٥، المالية العامة للموازنة- ضرائب، المؤسسة المدنية للكتاب، طرابلس، لبنان.

١٧.شهاب، مجدي محمود، ١٩٩٩، الاقتصاد المالي، الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة للنشر.

١٨.الشوربجي، البشري، ١٩٧٢، جرائم الضرائب والرسوم (دراسة تحليلية في جميع تشريعات الضرائب والرسوم في مصر)، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.

١٩.صبري، السيد، ١٩٤٩، مبادئ القانون الدستوري،،مكتبة عبدالله وهبة، القاهرة، مصر.

٢٠.صدقي، عاطف، ١٩٧٢، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية، القاهرة.

٢١.عبد اللطيف، محمد محمد، ١٩٩٩،السنة ٢٢، الضمانات الدستورية في المجال الضريبي، دراسة مقارنة بين مصر والكويت وفرنسا، منشورات جامعة الكويت.

٢٢.عبد الملك، منيس أسعد، ١٩٩٦، اقتصاديات المالية العامة.مصر دار المعارف.

٢٣.عبد الواحد، السيد عطية، ٢..٢، التحليل الاقتصادي الكلى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر.

٢٤.عتلم، باهر محمد، ١٩٩٥، المالية العامة، القاهرة، مكتبة نهضة الشرق.

٢٥.عطية، محمود رياض، ١٩٦٩، الوسيط في تشريع الضرائب، دار المعارف، القاهرة.

٢٦.علي ناصر، زين العابدين، ١٩٧٤، علم المالية العامة: دراسة موجزة للمبادئ العامة لمالية الدولة والنظام الضريبي المصري، دار النهضة العربية، القاهرة.

٢٧.العلي، عادل فليح، ٢..٣، المالية العامة والتشريع المالي والضريبي، عمان، دار الحامد النشر والتوزيع.

٢٨.عمارة، جمال، أساسيات الموازنة العامة للدولية- المفاهيم والقواعد والمراحل ؟

٢٩.العناني، حمدي، ١٩٨٥، اقتصاديات المالية العامة ؟

٣٠.عناية، د.غازي، ١٩٩٨، المالية العامة والتشريع الضريبي، جامعة جرش- الأردن.

٣١.عناية، د. غازي، ١٩٩٨، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان، دار البيارق.

٣٢.عواضة، حسن، ١٩٧٣، المالية العامة (دراسة مقارنة- الموازنة- النفقات والواردات العمومية)، دار النهضة العربية- بيروت.

٣٣.عواضة، حسن، ١٩٧٨، المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية.

٣٤.عواضة، حسن، ١٩٨٣، المالية العامة: دراسة مقارنة(الموازنة – النفقات- والواردات العمومية)، دار النهضة العربية، بيروت، لبنان.

٣٥.عواملة، نائل، ١٩٨٣، الإدارة المالية العامة في المملكة الأردنية الهاشمية، إربد، دار الفرقان.

٣٦.الغازي، د.إبراهيم، ١٩٩٤، التشريع المالي في الموازنة العامة للدولة، دار المنطلق ؟

٣٧.غلاب، حسن أحمد، ١٩٧٨، الأصول العلمية للضرائب، مكتبة التجارة والتعاون، القاهرة.

٣٨.فرهود، محمد سعيد، ١٩٩.، مبادئ المالية العامة: الجزء الأول، منشورات جامعة حلب، سوريا.

٣٩.فوزي، عبد المنعم،(دون تاريخ نشر)، المالية العامة والسياسة المالية، منـــشأة المعـــارف، الإسكندرية، مصر.

٤٠.القرآن الكريم

٤١.لطفي، علي، ١٩٨٢، اقتصاديات المالية العامة، القاهرة، مكتبة عين شمس.

٤٢.محجوب، موسى عماد الدين الـــشربيني، ١٩٧١، الموازنـــة العامـــة وعلاقتهـــا بالخطـــة الاقتصاديـــة، رسالة للحصول على درجة دكتور في القانون من كلية الحقوق، القاهرة، مصر.

٤٣.محمد حلمي، مراد، ١٩٦.، الموازنة العامة قواعد إعدادها وتطبيقاتها فـــي بعـــض الـــدول العربية، جامعة الدول العربية : معهد الدراسات العربية العالية.

٤٤.المملكة الأردنية الهاشمية، دائرة الموازنة العامة.

٤٥.نايف، عبد الجواد، ١٩٨٣، اقتصاديات المالية العامة والـــسياسة الماليـــة، بغـــداد، مطبعـــة الجامعة.

٤٦.يوسف، نجيب،(د.ت)، علم المالية العامة والتشريع المالي، كلية التجارة، جامعة فؤاد الأول، مطبعة توباس.

٤٧.يونس، أحمد، ١٩٨٤، المالية العامة، بيروت، دار النهضة العربية.

٤٨.http://www.gbd.gov.jo/ar/pages.php?menu_id=166